

# Gegenwärtige Ausgestaltung und Reformoptionen der Familienbesteuerung in Österreich



DIETMAR AIGNER, GEORG KOFLER, HERBERT KOFLER, GOTTFRIED SCHELLMANN, MICHAEL TUMPEL

## Abstract

Die Frage nach der »gerechten« Familienbesteuerung gehört zu den steuerpolitischen Dauerbrennern. Dieser Beitrag, der auf einer für das FPÖ-Bildungsinstitut (FBI) erstellten Studie basiert, analysiert die gegenwärtigen Rechtsgrundlagen, die historische Entwicklung und die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Berücksichti-

gung der Familie im Steuerrecht. Aufbauend auf diesen Überlegungen werden die verschiedenen Reformmodelle – vom Familientarifsplitting bis zur Erhöhung der Kinderfreibeträge – einer kritischen Würdigung unterzogen.

## Rechtsquellen

§§ 20, 33, 34, 106, 106a EStG

## Schlagworte

Absetzbeträge, Familienbeihilfe, Familienrealsplitting, Familientarifsplitting, Kinderfreibeträge.

**Inhaltsübersicht:**

I.	Problemstellung	7
A.	Überblick	7
B.	Familienbesteuerung?	7
C.	Entscheidungsparameter	9
II.	Familienbesteuerung in Österreich	11
A.	Überblick	11
B.	Gegenwärtiges System der Familienbesteuerung in Österreich	13
C.	Historische Entwicklung der Familienbesteuerung in Österreich	20
1.	Überblick	20
2.	Erste Republik und Deutsches Reich (1918 – 1945)	28
3.	Haushaltsbesteuerung in der Zweiten Republik bis zum EStG 1967	24
a.	Übernahme des reichsdeutschen Steuerrechts (1945 – 1953)	24
b.	Haushaltsbesteuerung im EStG 1953 (1954 – 1967)	24
c.	Haushaltsbesteuerung im EStG 1967 (1968 – 1972)	27
4.	Individualbesteuerung in der Zweiten Republik seit dem EStG 1972	28
a.	Individualbesteuerung im EStG 1972 (1973 – 1988)	28
b.	Individualbesteuerung im EStG 1988 (seit 1989)	31
(i.)	Stammfassung des EStG 1988	31
(ii.)	Familienbesteuerungsgesetz 1992	32
(iii.)	»Familienpaket 2000« des BBG 1998	34
(iv.)	»Familienpaket« des StRefG 2005	36
(v.)	»Familienpaket« des StRefG 2009	37
(vi.)	Modifikation des Alleinverdienerabsetzbetrages durch das BBG 2011	38
D.	Zusammenfassung	39
III.	Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Familienbesteuerung	40
A.	Überblick	40
B.	Unterhaltspflichten gegenüber dem (ehemaligen) Ehepartner	40
C.	Unterhaltspflichten gegenüber Kindern	41
1.	Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab	41
2.	Verfassungskonforme Berücksichtigung der Leistungsfähigkeitsminderung	43
a.	Überblick	43
b.	Ermittlung der Steuerwirkung der relevanten Unterhaltslasten	44
c.	Ermittlung der relevanten Transferleistungen	46
3.	Fallgruppenorientierte Analyse	50
a.	Haushaltszugehörige Kinder im Inland	50
b.	Nicht haushaltszugehörige Kinder im Inland	55
c.	Haushaltszugehörige und nicht haushaltszugehörige Kinder im Ausland	59
D.	Zusammenfassung	61
IV.	Reformmodelle	62
A.	Anforderungen an eine »gerechte« Familienbesteuerung	62
1.	Überblick	62
2.	Steuertechnische Überlegungen	63
3.	Reformmodelle	63
B.	Familienrealsplitting	65
1.	Grundlegung	65
2.	Theoretische Rechtfertigung eines Familienrealsplittings	66
3.	Konkrete Ausgestaltung eines Familienrealsplittings	66
C.	Familiendarfplitting	68
1.	Grundlegung	68
2.	Theoretische Rechtfertigung von Ehegatten- und Familiensplitting	68
3.	Konkrete Ausgestaltung und Kosten eines Familiensplittingsystems	71
D.	Erhöhung der Kinderfreibeträge	77

1. Grundlegung .....	77
2. Theoretische Rechtfertigung einer Erhöhung der Kinderfreibeträge .....	77
3. Konkrete Ausgestaltung und Kosten einer Erhöhung der Kinderfreibeträge .....	78
E. Übertragbarkeit von Grundfreibeträgen .....	81
1. Grundlegung .....	81
2. Theoretische Rechtfertigung einer Übertragung persönlicher Steuerentlastungsbeiträge .....	82
3. Konkrete Ausgestaltung einer Übertragung persönlicher Steuerentlastungsbeiträge .....	82
F. Zusammenfassung .....	83

## Kurzfassung

Die Überlegungen zum **gegenwärtigen System der Familienbesteuerung in Österreich** lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

1. Das gegenwärtige österreichische Steuersystem berücksichtigt Unterhaltsverpflichtungen gegenüber dem Partner nicht, während Kinderlasten vor allem durch Transferleistungen in Form der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag Beachtung finden; hinzu treten der kinderabhängige Alleinverdiener- bzw der Alleinerzieherabsetzbetrag, bei haushaltsfremden Kindern der Unterhaltsabsetzbetrag. Eine Reihe weiterer steuerlicher Bestimmungen, wie etwa die beschränkte Abzugsfähigkeit von Betreuungsaufwand und der Kinderfreibetrag, kann ebenfalls zum System einer österreichischen »Familienbesteuerung« gerechnet werden.
2. Historisch hat sich das österreichische Steuersystem durch das EStG 1972 vom – familienbenachteiligenden – System der »rohen« Haushaltsbesteuerung gelöst und ist zum System der Individualbesteuerung übergegangen. Die Berücksichtigung von Kinderlasten ist seither vom Gedanken geprägt, dass unabhängig vom Einkommen des Unterhaltsverpflichteten jedes Kind dem Staat in absoluten Beträgen gleich viel wert sein soll. Die Umverteilung zwischen Kinderlosen und Familien erfolgt daher im Wesentlichen über den Familienlastenausgleich und weniger über das Steuersystem. Unterhaltsverpflichtungen gegenüber dem Partner fanden bis vor kurzem über den Alleinverdienerabsetzbetrag Berücksichtigung, doch ist die kinderunabhängige Komponente dieses Absetzbetrages durch das BudgetbegleitG 2011 entfallen.
3. Die Berücksichtigung von Kinderlasten durch das Transfersystem führt zu einem janusköpfigen System: Da weder reale Kinderlasten noch das kindliche Existenzminimum von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können, führen die – einkommensunabhängigen – Transferleistungen (insb Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag) dazu, dass in unteren Einkommensstufen der Kindesunterhalt zur Gänze oder zumindest nahezu durch staatliche Leistungen abgedeckt wird, während in höheren Einkommensstufen nicht einmal die steuerliche Mehrbelastung aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit der Kinderlasten berücksichtigt wird.

Die Analyse der **verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Familienbesteuerung** lässt sich folgendermaßen zusammenfassen:

1. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist die Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kin-

dern ist zumindest zur Hälfte keine Sache der privaten Lebensführung und muss daher insoweit steuerlich berücksichtigt werden, was auch bei hohen Einkommen gilt. Berücksichtigt muss damit zumindest zur Hälfte die Unterhaltsbelastung (bis zum Unterhaltsstopp) werden. Damit betrachtet der Verfassungsgerichtshof Kinder aber zur Hälfte als steuerlich irrelevantes »Privatvergnügen« des Steuerpflichtigen und stellt sie insofern einem Hobby gleich. Darin liegt auch ein Unterschied zur Rechtsprechung des deutschen Bundesverfassungsgerichts, das die gänzliche Berücksichtigung des kindlichen Existenzminimums (nicht aber der realen Unterhaltsbelastung bis zum Unterhaltsstopp) fordert; dieser Betrag wird in Deutschland derzeit mit einheitlich € 7.008 angenommen.

2. Die Steuermehrbelastung, die sich durch die generelle Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen ergibt (§§ 20, 34 EStG), kann auch durch Transferzahlungen ausgeglichen werden; als solche kommen der Kinder- und der Unterhaltsabsetzbetrag und die Familienbeihilfe in Betracht, allenfalls auch die Kinderkomponenten des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages. Bei der Berechnung der Entlastungswirkung dieser Transferzahlungen muss nicht mit dem tariflichen Grenzsteuersatz von 50% gerechnet werden; der Gesetzgeber darf davon ausgehen, dass diese Unterhaltsleistungen (nur) mit etwa 40% belastet sind.
3. Daraus folgerte der Verfassungsgerichtshof für die Rechtslage des Jahres 2000, dass bei haushaltszugehörigen Kindern durch die Transferzahlungen eine hinreichende Entlastungswirkung vorliege, unabhängig davon, welchem Elternteil die Transferleistungen ausbezahlt würden. Für die gegenwärtige Rechtslage ist den verfassungsrechtlichen Vorgaben zumindest im Wesentlichen weiterhin entsprochen. Bei getrennt lebenden Elternteilen ist die Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern durch den Unterhaltsabsetzbetrag nur bei niedrigen Einkommen abgedeckt; da die Transferzahlungen (Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag), die an jenen Elternteil ausbezahlt werden, dessen Haushalt die unterhaltsberechtigten Kinder angehören, auch als Kompensation für die Steuermehrbelastung konzipiert sind, sind diese, soweit eine steuerliche Entlastung erforderlich ist, auf die Unterhaltsverpflichtung des Geldunterhaltsverpflichteten anzurechnen. Die Zivilgerichte haben zur konkreten Ermittlung dieser Anrechnung einen Berechnungsmodus entwickelt.

Die Überlegungen zu den verschiedenen **Reformmodellen** lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

1. Das gegenwärtige Steuer- und Transfersystem baut implizit darauf auf, dass sich Ehegatten zu einer Er-

- werbsgemeinschaft und die Familie zu einer Unterhaltsgemeinschaft verbinden. Dies gilt auch in einem gewissen Ausmaß für außereheliche Partnerschaften. Ein progressiver Steuertarif sollte daher, um offensichtliche Ungerechtigkeiten zu vermeiden, so angewandt werden, dass Familien in gleicher wirtschaftlicher Lage, dh Familien, die sich annähernd den gleichen Lebensstandard leisten können, unabhängig von der Haushaltsgröße den gleichen Prozentsatz ihres Einkommens als Steuer abführen.
2. Im Hinblick auf unterhaltsberechtigter Kinder ist aus steuerpolitischer – wenn auch nicht verfassungsrechtlicher – Sicht zudem zu fordern, dass im Rahmen einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung der Unterhaltsbedarf zur Gänze realitätsgerecht berücksichtigt werden müsste, mindert doch der Unterhalt unzweifelhaft die finanzielle Leistungsfähigkeit von Eltern im Vergleich zu kinderlosen Personen mit gleichem Einkommen.
  3. Die – auch im gegenwärtigen Steuerrecht nahezu vollständige – Verwirklichung des Familienlastenausgleichs durch einkommensunabhängige Transferleistungen ist ebenso abzulehnen, wie ein vollständiger Ersatz des Familienlastenausgleichs durch kindbezogene staatliche Leistungen. Dies deshalb, weil es eines Subsidiaritätsprinzips die selbstbestimmte Existenzsicherung Vorrang vor staatlichen Transferzahlungen haben muss. Der Staat darf dem Bürger nicht auf der einen Seite das für die Bestreitung seiner eigenen Existenz erforderliche Einkommen durch Besteuerung entziehen, um ihm in einem zweiten Schritt durch staatliche Leistung ein – insoweit staatsbestimmtes – wirtschaftliches Dasein zu sichern. Die kindbedingte Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Eltern ist daher durch eine entsprechende Steuerfreistellung realitätsgerecht abzubilden.
  4. Im österreichischen Einkommensteuerrecht gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab für die Sachlichkeit. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt das subjektive Nettoprinzip: Soweit das Einkommen zur Befriedigung des persönlichen bzw familiären Existenzminimums oder zur Deckung besonderer persönlicher Ausgabenerfordernisse benötigt wird, ist steuerliche Leistungsfähigkeit nicht vorhanden ist. Insoweit muss das Einkommen dem Steuerzugriff entzogen sein. Einschränkungen der subjektiven Leistungsfähigkeit wäre daher aus steuertechnischer Sicht durch Abzüge von der Bemessungsgrundlage (zB Freibeträge) Rechnung zu tragen. Die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage ist dementsprechend der Frage nach dem Tarif bzw seines Progressionsgrads logisch vorgelagert. Dementsprechend wäre auch der Degressionseffekt des Freibetrags nicht als Umverteilungsinstrument zu sehen, sondern als systemimmanente Kehrseite der Progression bei den steuerbegründenden Einkommenszuflüssen.
  5. Derzeit orientiert sich der Gesetzgeber für höhere Einkommen an der gerade noch zulässigen Mindestentlastung. Die »Janusköpfigkeit« der Transferleistungen kann freilich aus steuersystematischen Gründen nicht überzeugen und ist auch aus rechtsphilosophischer Sicht bedenklich, da der Steuerpflichtige zunächst entgegen dem subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzip auch mit seinem – wegen Unterhaltspflichten – nicht disponiblen Einkommen besteuert wird, nur um einen – insoweit staatsbestimmten – (teilweisen) Ausgleich in Form von Transferleistungen zu erhalten. Durch das gegenwärtige System wird damit aktive Umverteilung insofern betrieben, als sich die Divergenz zwischen unterschiedlich hohen Bruttoeinkommen bei Bestehen von Unterhaltspflichten nicht in einer aliquoten Divergenz in den Nettoeinkommen widerspiegelt.
  6. Ungeachtet der zweifelsfrei erforderlichen Begleitmaßnahmen (zB ganztägige Kinderbetreuungseinrichtungen, berufliche Wiedereinstiegsmöglichkeiten etc) stehen aus steuerlicher Sicht diesbezüglich das Familienrealsplitting und das Familientarifsplitting in der Diskussion. Während das Familienrealsplitting die wechselseitigen (fiktiven, aber realitätsgerechten) Unterhaltspflichten als abzugsfähige Positionen berücksichtigt und beim Empfänger der Besteuerung unterwirft und damit die Wirklichkeit der Einkommensumverteilung im Familienverband am genauesten abzubilden vermag, knüpft das Familientarifsplitting (»Familiensplitting«) als explizite Fördermaßnahme den tariflichen Splittingvorteil an diejenigen Tatsachen, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindern. Anstelle der – im deutschen Steuerrecht als einzige Voraussetzung statuierten – wirksamen Ehe soll das Vorhandensein von Kindern die Rechtsfolge des Splittingvorteils auslösen. Hinzu treten freilich weitere mögliche Modelle, die etwa nur auf die Kinderlasten Rücksicht nehmen und die Ehe bzw Partnerschaft – verfassungskonform – ausblenden; zu diesen gehört unter anderem eine Erhöhung der Kinderfreibeträge oder die Übertragbarkeit von Grundfreibeträgen in der Familie.
  7. Sämtliche Modelle lassen sich verfassungsrechtlich rechtfertigen, wobei im Hinblick auf die konkrete Ausgestaltung stets steuerpolitische Entscheidungen zu treffen wären. Beim Realsplitting, bei einer Erhöhung der Kinderfreibeträge und bei der Übertragbarkeit von Grundfreibeträgen besteht stets das Problem, die Höhe der Unterhaltspflichten sachgerecht zu pauschalieren. Beim Tarifsplitting werfen

sich darüber hinaus etwa die Fragen auf, ab welcher Kinderzahl das Splittingverfahren gewährt werden sollte, wie die Gewichtungsfaktoren zu gestalten sind und ob es Realsplittingelemente bei Alleinerziehern geben sollte. Bei sämtlichen Reformmodellen wäre zudem zu entscheiden, wie das gegenwärtige Transfersystem mit dem Steuerrecht abzustimmen wäre. Hier wäre es zB denkbar, Transferleistungen in die Einkommensbesteuerung einzubeziehen, dem Steuerpflichtigen die Wahlfreiheit zu geben oder einen amtswegigen Günstigkeitsvergleich zwischen bisherigem System und Reformsystem anzuordnen.

8. Die Argumente für und gegen die einzelnen Reformmodelle ähneln sich:

- Für sämtliche Reformmodelle spricht die dadurch herbeigeführte horizontale Umverteilung, also die Berücksichtigung der geminderten steuerlichen Leistungsfähigkeit aufgrund kinderbezogener Ausgaben. Speziell die Splittingmodelle berücksichtigen die geminderte Leistungsfähigkeit der Unterhaltsverpflichteten und fördern Entscheidungsfreiheit bei der Aufgabenverteilung in der Ehe bzw Partnerschaft. Für das Tarifsplitting spricht auch, dass dadurch die Subsidiarität der Verantwortung für die staatliche Allgemeinheit gegenüber der Verantwortung für die eigene Familie verwirklicht würde.
- Die Gegenargumente beziehen sich stets auf die Degressionswirkung, die Abhängigkeit vom Vorhandensein steuerpflichtigen Einkommens und die Auswirkungen auf die Frauenerwerbsquote. Die Bedeutung dieser Argumente hat jedoch entweder abgenommen oder lässt sich durch Begleitmaßnahmen entkräften.
- Teilweise bestehen Vorbehalte hinsichtlich der Praktikabilität, für die allerdings stets sachgerechte Lösungen gefunden werden können.

9. Betreffend die budgetären Auswirkungen der Reformmodelle lassen sich angesichts des vorhandenen Datenmaterials nur beschränkt Aussagen machen. Festgehalten kann aber Folgendes werden:

- Im Hinblick auf das Familientarifsplittingmodell wäre das gegenwärtige System für die allermeisten Familien dennoch günstiger, sofern lediglich die Wahl zwischen den bisherigen Familienleistungen (Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag, Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag) und dem Tarifsplitting bestünde. Dass der Günstigkeitsvergleich für die überwiegende Anzahl der Familien negativ im Hinblick auf das Familientarifsplittingmodell ausgehen würde, lässt sich auch dadurch ersehen, dass in Summe rund € 3 Mrd an Familienbeihilfe an die steuerzahlenden Familien ausgeschüttet wird, wohingegen die Steuerersparnis

bei flächendeckender Anwendung des Familiensteuertarifses aber »nur« Mehrkosten von etwas weniger als € 1 Mrd verursachen würde. Der Gewinn des Staates bzw der Verlust der Steuerzahler wäre somit bei einer Einführung eines Tarifsplittings ohne Wahlrecht des Verbleibes im bisherigen System rund € 2 Mrd. Ein Vorteil des Tarifsplittings bestünde nur für Alleinverdienerhaushalte und hier auch nur für jene mit einem Kind wenn sie zu den reichsten 4% der Haushalte Österreichs gehören, für jene mit zwei Kindern wenn sie zu den reichsten 2% der Haushalte gehören, und für jene mit drei, vier und mehr Kindern wenn sie zum reichsten 1% der Haushalte gehören. Geht man also davon aus, dass nur Haushalte, die davon profitieren würden das neue Modell in Anspruch nehmen, so würde dies Nettokosten von lediglich rund € 25 Mio verursachen (Splittingvorteil minus entfallende Familienbeihilfen sowie die Kinderkomponente des Alleinverdienerabsetzbetrags). Würde man den Splittingfaktor ab dem dritten Kind verdoppeln, würden sich die Kosten auf rund € 40 Mio erhöhen. Damit zeigt sich, dass ein Familientarifsplitting nur dann zu erheblichen budgetären Mehrkosten führt, wenn es – als echte Begünstigung – zusätzlich zur Familienbeihilfe und zum Kinderabsetzbetrag gewährt wird. Für diesen Fall wird bisweilen der Betrag von Mehrkosten von € 2 Mrd genannt. Damit relativieren sich freilich auch viele Gegenargumente gegen dieses Reformmodell.

- Im Hinblick auf eine Erhöhung der Kinderfreibeträge würde eine Erhöhung des derzeitigen Kinderfreibetrages ceteris paribus um € 100 zu einer Verminderung der steuerrelevanten Bemessungsgrundlage von rund € 151 Mio führen; diese Bemessungsgrundlagenminderung resultiert in einem Steuerausfall von rund € 64 Mio. Diese Zahl entspricht in etwa auch den medial kolportierten Kosten von € 4,0 bis € 4,5 Mrd, die bei einer isolierten (also ohne Streichung der sonst bestehenden Familienleistungen) Erhöhung des Kinderfreibetrages auf € 7.000 jährlich pro Kind entstehen würden. Demgegenüber würde ein Wahlrecht nach deutschem Vorbild einen Günstigkeitsvergleich erfordern: Diesfalls würde die Abzugsfähigkeit eines Kinderfreibetrages von € 7.000 je Kind einen Steuerausfall von rund € 800 Mio verursachen, wenn umgekehrt die Familienbeihilfe (inkl KAB) und der Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrag entfallen, sofern dies für den Steuerpflichtigen günstiger ist. Wenn auch Kinderfreibeträge und die Betreuungsabsetzbeträge entfallen, würde sich dieser Betrag verringern.

## I. Problemstellung

### A. Überblick

Vor allem im Kontext der Schaffung eines familienfreundlichen Umfeldes gilt es, die **horizontale und vertikale Leistungsfähigkeit**, die **Prävention und Reduktion der Kinderarmut** sowie die **Förderung der Frauenerwerbstätigkeit** in einen Ausgleich zu bringen. Dazu kann und muss auch das Steuersystem einen Beitrag leisten. So erfordert die vertikale Steuergerechtigkeit, dass Personen höherer Leistungsfähigkeit eine höhere (auch im Verhältnis zu ihrem Einkommen) Steuerleistung zuzumuten ist als Personen geringerer Leistungsfähigkeit. Umgekehrt müssen Personen gleicher Leistungsfähigkeit nach dem Postulat der horizontalen Steuergerechtigkeit auch gleich besteuert werden. In welcher Form dieser Beitrag jedoch zu erfolgen hat, ist Gegenstand des Diskurses und wird von den verschiedenen Steuerrechtsordnungen auf unterschiedliche Weise beantwortet.<sup>1</sup> Zudem ist unbestritten, dass Familienpolitik nur durch ein **geordnetes Zusammenwirken von Steuern und Transfers** verwirklicht werden kann.<sup>2</sup>

Diese Diskussion wird im österreichischen Steuerrecht vor allem vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Berücksichtigung von Kinderlasten geführt.<sup>3</sup> Die wissenschaftliche Diskus-

sion in Deutschland fordert diesbezüglich eine **Neuorientierung der gesamten Ehegatten- und Familienbesteuerung**, wobei etwa in Deutschland die Forderung nach einer Abschaffung des Ehegattensplittings zu Gunsten eines – kinderorientierten – Realsplittings oder Vollsplittings im Vordergrund steht.<sup>4</sup> Hinzu treten zahlreiche ökonomische und auch gesellschafts-politische Analysen von Familienbesteuerungs- und Familientransfersystemen;<sup>5</sup> gerade für Österreich bietet die Studie des WIFO zum Thema »**Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien**« eine umfassende und rezente Analyse.<sup>6</sup> Im Lichte dieser bereits bestehenden Analysen legen die folgenden Überlegungen daher den Fokus auf die **steuerrechtliche und steuersystematische Untersuchung** der Behandlung von Familien im Rechtssystem. Zentraler Bedeutung kommt dabei dem Umstand zu, dass bei gleichem objektiven Nettoeinkommen das frei verfügbare Einkommen einer mehrköpfigen Familie zwangsläufig niedriger ist, als das alleinstehender Personen mit gleichem objektiven Nettoeinkommen; dies begründet unter dem Gesichtspunkt des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips das Erfordernis einer horizontalen Umverteilung.<sup>7</sup>

### B. Familienbesteuerung?

Österreich liegt in der Armutsstatistik im internationalen Vergleich auf **Platz 181** von insgesamt 195 Staaten.<sup>8</sup>

1 Für einen internationalen Überblick siehe zB *Newman*, Taxation of Households: A Comparative Study, Wake Forest University Research Paper Series in Legal Studies (May 6, 2010); weiters zB *Ault*, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (1997) 269 ff. Für die österreichische Diskussion sei beispielhaft auf eine rezente, von *Festl/Lutz/Schratzstaller* besorgte Studie des WIFO verwiesen, die einen umfassenden Überblick über mögliche steuer- und transferrechtliche Handlungsalternativen zur Unterstützung von Familien bietet; siehe *Festl/Lutz/Schratzstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009).

2 Für eine zusammenfassende Analyse der Umverteilungswirkungen siehe *Prettenthaler/Sternner*, Umverteilung durch Steuern und Transfers: Familienpolitik zwischen vertikalem und horizontalem Ausgleich und der Berücksichtigung von Leistungs- und Fertilitätsanreizen, in: *Dujmovits/Kreimer/Sturn* (Hrsg), Paradigmenwechsel in der Familienpolitik (2011) 111 ff.

3 Dazu ausführlich Kapitel III; siehe aus dem österreichischen Schrifttum insb *Sturn/Dujmovits*, Die Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung von Kinderlasten, ÖStZ 1996, 497 (497 ff); *Quantschnigg*, Der Verfassungsgerichtshof zur Familienbesteuerung, ÖStZ 1997, 453 (453 f); *Albrecht*, Nochmals: Der Verfassungsgerichtshof zur Familienbesteuerung, ÖStZ 1997, 538 (538); *Beiser*, Selbstbehalt, Familienbesteuerung und Leistungsfähigkeitsprinzip, RdW 1997, 160 (160 ff); *Kristen*, Gedanken zur Familienbesteuerung, ÖStZ 1997, 234 (234 ff); *Mack*, Der Verfassungsgerichtshof zur Familienbesteuerung und Familienförderung, ÖStZ 1998, 32 (32 ff); *Beiser*, Einige Aspekte zur Familienbesteuerung, SWK 1998, S 212 (S 212 ff); *Kristen*, Familienbesteuerung – Die einkommensteuerliche Behandlung von Unterhaltsleistungen (2000); *Mack*, Nochmals: Familienbesteuerung 1999 verfassungskonform? SWK 2000, S 717 (S 717 ff); *Oberleitner*, Familientransfers und Individualbesteuerung, RdW 2000/617, 630

(630 ff); *Zorn*, Kindesunterhalt und Verfassungsrecht, SWK 2001, S 799 (S 800); *Mack*, Familiensteuer, Familienbeihilfe und Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2002/975, 580 (580 ff); *Mack*, Familiensteuer, Prozentrechnung und Verfassungsgerichtshof, SWK 2002, S 501 (S 501 ff); *Ruppe*, Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2003/241, 148 (148 ff); *Kresbach*, Steuerentlastung des Kindesunterhalts auch für getrennt lebende Eltern, ÖStZ 2009/1064, 534 (534 ff). Für eine ausführliche Analyse der Situation in Deutschland siehe *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup> (2000) 365 ff.

4 Siehe zu dieser Diskussion exemplarisch *Sachsofsky*, Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, 1896 (1896 ff); *Winhard*, Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion, DStR 2006, 1729 (1731 ff); *Pfab*, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, ZRP 2006, 212 (212 ff); *Bareis*, Zur Problematik steuerjuristischer Vorgaben für die Einkommensteuer – Tarifstruktur und Familiensplitting als Musterbeispiele, DStR 2010, 565 (565 ff).

5 Siehe zB *Festl/Lutz/Schratzstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009); *Prettenthaler/Sternner*, Umverteilung durch Steuern und Transfers: Familienpolitik zwischen vertikalem und horizontalem Ausgleich und der Berücksichtigung von Leistungs- und Fertilitätsanreizen, in: *Dujmovits/Kreimer/Sturn* (Hrsg), Paradigmenwechsel in der Familienpolitik (2011) 111 ff.

6 *Festl/Lutz/Schratzstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009).

7 Siehe auch *Festl/Lutz/Schratzstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 15.

8 Siehe dazu die UN-Datenbank »World Population Prospects«, verfügbar unter <http://esa.un.org/unpp/>.

Gemeint ist damit freilich nicht unser wirtschaftlicher Wohlstand, sondern die Geburtenrate und damit die **Kinderarmut**.<sup>9</sup> Österreich weist seit Jahren eine rückläufige Geburtenrate auf, sie liegt derzeit bei **etwa 1,43 Kindern pro Frau**,<sup>10</sup> also bei rund der Hälfte im Vergleich zur Geburtenrate vor 50 Jahren,<sup>11</sup> und damit sowohl unter dem EU-Durchschnitt von 1,60 Kindern pro Frau als auch weit unter der Geburtenrate des »Musterlandes« Frankreich mit 2,00 Kindern pro Frau;<sup>12</sup> und dies obwohl Österreich mit Familienleistungen im Umfang von rund 3% des BIP international im Mittel- bzw Spitzenfeld liegt.<sup>13</sup> Kinderarmut ist allerdings auch **ökonomische Armut**, »weil dem Markt Anbieter und Nachfrager, dem Generationenvertrag der ›Vertragspartner‹ der nächsten Generationen, der Gesellschaft letztlich Zukunftsoffenheit und Zukunftsverantwortung fehlen«.<sup>14</sup>

Bei einem Geburtenniveau, das seit mehreren Jahrzehnten bei weitem unter dem Stand liegt, der für den Generationenersatz erforderlich ist, öffnet sich solcherart vor allem im **Sozialsystem** zunehmend die Schere zwischen der Anzahl leistungsfähiger Beitragszahler und der Leistungsempfänger.<sup>15</sup> So wird konstatiert, dass die »Kraft kinderfreundlicher Leitbilder« erlahmt sei, Kinder »überwiegend als Last« gälten, »Eltern im Wohlstandswettbewerb weit zurück« würfen und es schwerer machten, »die bunten Angebote einer Freizeit- und Selbstverwirklichungsgesellschaft auszukosten«.<sup>16</sup> Ein **Ignorieren des demographischen Problems** oder das vage Hoffen auf Zuwanderung aus anderen Kulturen sei »gefährlich« und werde »mit einiger Sicherheit scheitern«.<sup>17</sup> Bei einem derartigen Ausgangsbefund ist freilich auch an das Steuerrecht die Frage zu stellen, in welchen Bahnen die weitere **Entwicklung einer pronatalistischen und familiengerechten Besteuerung** verlau-

fen soll. Der Änderungsbedarf ist freilich evident; angesichts der vergleichbaren Problemlage fasste auch der Deutsche Juristentag im Jahr 2006 folgenden Beschluss:

»Mit Rücksicht auf die demographische Entwicklung in Deutschland und zur [angemesseneren] Besteuerung von Familien empfiehlt sich eine Neuordnung der Familienbesteuerung.«<sup>18</sup>

Im österreichischen Steuer- und Beihilferecht existiert kein echtes System einer »Familienbesteuerung«, sondern ein System der Individualbesteuerung, in dem die steuerliche Berücksichtigung des Kindesunterhaltes vielmehr durch den Kinder- bzw Unterhaltsabsetzbetrag und die Familienbeihilfe (Transferleistungen) erfolgt,<sup>19</sup> wodurch – wie § 34 Abs 7 EStG normiert – Unterhaltsleistungen für Kinder »abgegolten« werden. Die **Familienbeihilfe als Transferleistung** ist im österreichischen System das zentrale Instrument des Ausgleiches von Familienlasten, der gesetzlich zu einem beträchtlichen Teil im Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) durchgeführt wird. So werden nach § 1 FLAG »[z]ur Herbeiführung eines Lastenausgleiches im Interesse der Familie [...] die nach diesem Bundesgesetz vorgesehenen Leistungen gewährt«, wozu maßgeblich die Familienbeihilfe rechnet. Die Familienbeihilfe soll somit den Unterhaltsbelasteten – und nicht bloß den Unterhaltsverpflichteten – entlasten,<sup>20</sup> den Mindestunterhalt des Kindes sichern<sup>21</sup> und eine Umverteilung zugunsten der Kinderreichen durchführen.<sup>22</sup> Der Anspruch der Familienbeihilfe besteht dabei unabhängig vom Einkommen des Anspruchsberechtigten, also in der Regel eines Elternteiles (§ 2 FLAG). Der Hauptzweck der Familienbeihilfe besteht sohin nicht darin, das Einkommen schlechthin auszugleichen, sondern darin, **Eltern mit Kindern zu fördern**,<sup>23</sup> also primär eine **horizontale Umverteilung von kinderlosen Paaren zu Familien** herbeizuführen.<sup>24</sup> Die Umverteilung zugunsten der Kinderreichen durch diesen Aufwandsausgleich durch staatliche

9 Dazu aus deutscher Sicht auch *Kirchhof*, Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, ZRP 2003, 73 (74); *Di Fabio*, Der Schutz von Ehe und Familie: Verfassungsentscheidung für eine vitale Gesellschaft, NJW 2003, 993 (993).

10 *Statistik Austria*, Geborene seit 2001 nach ausgewählten demografischen und medizinischen Merkmalen (2011) (für das Jahr 2011).

11 *Festl/Lutz/Schratzenstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 12.

12 Siehe für das Jahr 2009 zB die Eurostat-Pressemitteilung »Demographie Bericht 2010 – Die aktuellsten Zahlen über demographische Herausforderungen in der EU«, 50/2011 (1.4.2011).

13 *Festl/Lutz/Schratzenstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 4f.

14 *Kirchhof*, Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, ZRP 2003, 73 (74).

15 Siehe auch *Di Fabio*, Der Schutz von Ehe und Familie: Verfassungsentscheidung für eine vitale Gesellschaft, NJW 2003, 993 (993).

16 *Di Fabio*, Der Schutz von Ehe und Familie: Verfassungsentscheidung für eine vitale Gesellschaft, NJW 2003, 993 (993).

17 *Di Fabio*, Der Schutz von Ehe und Familie: Verfassungsentscheidung für eine vitale Gesellschaft, NJW 2003, 993 (993).

18 66. Deutscher Juristentag, Stuttgart 2006, Abt. Steuerrecht, Beschluss Nr. 13.

19 Siehe zur Frage der Einbeziehung des – nunmehr kinderabhängigen – Alleinverdienerabsetzbetrages unten Kapitel III.C.2.

20 Siehe dazu ErlRV 549 BlgNR XI. GP, 1 ff (zum FLAG 1967); *Huber*, Familienbeihilfe und Unterhaltsrecht, JBl 1983, 306 (309); *Kristen*, Familienbesteuerung (2000) 177.

21 ErlRV 549 BlgNR XI. GP, 16 (zu § 12 FLAG 1967): »Es soll mit der Familienbeihilfe jedenfalls zur Sicherung eines Mindestunterhaltes für alle Kinder, die innerhalb einer Familie aufwachsen, beigetragen werden«. Siehe auch *Kristen*, Familienbesteuerung (2000) 177.

22 *Huber*, Familienbeihilfe und Unterhaltsrecht, JBl 1983, 225 (231 ff).

23 *Mair*, Aktuelle Fragen zu den steuerrechtlichen Aspekten der Bemessung des Kindesunterhalts, RZ 2006, 162 (162).

24 *Festl/Lutz/Schratzenstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 48.



Leistungen schien im österreichischen System der sozialen Sicherheit, in dem die kinderlosen, aus dem Erwerbsleben Ausgeschiedenen davon profitieren, dass andere unter Aufbringung eines finanziellen Mehraufwandes für Nachwuchs sorgen, gerechtfertigt.<sup>25</sup>

Insofern ist der Ausgleich von Familienlasten nicht nur eine **Forderung der sozialen Gerechtigkeit**, sondern eine existenzielle **Notwendigkeit für das gesamte System der sozialen Sicherheit**.<sup>26</sup> Den für das soziale System gefährlichen Geburtenrückgängen versuchte der Gesetzgeber dadurch entgegenzuwirken, dass er die unterhaltspflichtigen Eltern wirtschaftlich unterstützte, und zwar durch Maßnahmen auf dem Gebiet des Steuer- und des Beihilfenrechts. Diesen **bevölkerungspolitischen Zweck** hat auch der Verfassungsgerichtshof betont:

*»Mit der Obsorge für ihre Kinder dürften die Eltern nicht nur eine familienrechtliche Pflicht erfüllen sondern vielmehr auch den Interessen der Allgemeinheit dienen. Erst durch die Leistungen der folgenden Generation wird der weitere Fortbestand der Volkswirtschaft gesichert und die Versorgung im Alter ermöglicht. Daß Eltern aus ihrem Einkommen Unterhaltslasten für Kinder tragen, kommt demnach auch Steuerpflichtigen zugute, die für keine Kinder zu sorgen haben. Es scheint daher verfassungsrechtlich nicht zulässig zu sein, die nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts (§ 140 ABGB) nach ihrer Leistungsfähigkeit zum Unterhalt der Kinder verpflichteten Eltern diese Last im Wesentlichen allein tragen zu lassen. Der Unterschied zwischen der wirtschaftlichen Lage sorgspflichtiger Eltern und den Einkommensverhältnissen nicht sorgpflichtiger Personen derselben Einkommensstufe darf daher anscheinend ein gewisses Ausmaß nicht übersteigen, um nicht als Diskriminierung zu wirken.«<sup>27</sup>*

In Österreich besteht im Hinblick auf die Unterstützung von Familien ein starker Fokus auf finanzielle, einkommensunabhängige Transfers an Eltern, die von Alter, Zahl und Schul- bzw Hochschulbesuch der Kinder abhängen, während etwa Realleistungen, wie etwa Einrichtungen für die Betreuung von Kindern eher geringe Bedeutung zukommt.<sup>28</sup>

### C. Entscheidungsparameter

Stellt man außer Streit, dass dem qualitativ und quantitativ ausreichenden Angebot an Sachleistungen (zB Kinderbetreuungseinrichtungen) erhebliche Bedeutung für die Unterstützung von Familien im Hinblick auf die Vereinbarkeit von Beruf und Familie zukommt,<sup>29</sup> ist an das Sozial- und Steuersystem die Frage zu stellen, welche Zielsetzung im Hinblick auf die Unterstützung von Familien erreicht werden soll. Deren Beantwortung hängt freilich von der – eher ideologischen – Frage ab, ob bzw inwieweit der Staat lenkend in die freie Gestaltung familiärer Angelegenheiten (Aufteilung der Erwerbs-, Haushalts- und Betreuungstätigkeit zwischen den Partnern) eingreifen soll. Als relevant werden aber nach hA jedenfalls die **horizontale und vertikale Leistungsfähigkeit**, die **Prävention und Reduktion der Kinderarmut** sowie die **Förderung der Frauenerwerbstätigkeit** angesehen.<sup>30</sup> Auch steuerliche Instrumente sind im Lichte dieser Zielsetzungen zu untersuchen.

International hat sich kein Modell der Familienbesteuerung vollständig durchgesetzt, wenngleich ein Trend zur **Individualbesteuerung mit verschiedenen Ausgleichsmechanismen** erkennbar ist.<sup>31</sup> Andererseits bieten auch große Steuersysteme, wie etwa jene Deutschlands, Frankreichs oder der USA, zumindest Ehepartnern die **Möglichkeit einer Haushaltsbesteuerung** iS eines Tarifsplittings an. Sieht man hier von den Fragen der Kompensation des Einkommensverlustes während der Karenz ab, so ist eine Kernfrage daher, wie verschiedene Argumente zu gewichten sind, um – bezogen auf das österreichische Recht – folgende Komponenten auch steuerlich hinreichend zu berücksichtigen:

▷ **Besteuerung bei Ehe und Partnerschaft** – Die durch die Ehe oder Partnerschaft gebildete Gemeinschaft ist auch eine wirtschaftliche Gemeinschaft, deren Gestaltung den Ehegatten freisteht. Dabei sollen nach **§ 91 ABGB** die Ehegatten »ihre eheliche Lebensgemeinschaft, besonders die Haushaltsführung, die Erwerbstätigkeit, die Leistung des Beistandes und die Obsorge, unter Rücksichtnahme aufeinander

25 ErlRV 549 BlgNR XI. GP, 11 (zum FLAG 1967); VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83; weiters zB *Huber*, Familienbeihilfe und Unterhaltsrecht, JBl 1983, 225 (225 f).

26 AB 419 BlgNR VII. GP, 2 (zum FLAG 1954); siehe auch ErlRV 549 BlgNR XI. GP, 11 (FLAG 1967); weiters zB *Mair*, Aktuelle Fragen zu den steuerrechtlichen Aspekten der Bemessung des Kindesunterhalts, RZ 2006, 162 (162).

27 Siehe die Wiedergabe des Prüfbeschlusses in VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83.

28 Ausführlich *Festl/Lutz/Schratzenstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009).

29 Siehe auch *Festl/Lutz/Schratzenstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 8.

30 Siehe nur *Festl/Lutz/Schratzenstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 1.

31 Für einen internationalen Überblick siehe zB *Newman*, Taxation of Households: A Comparative Study, Wake Forest University Research Paper Series in Legal Studies (May 6, 2010); weiters zB *Ault*, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (1997) 269 ff. Für die österreichische Diskussion sei beispielhaft auf eine rezente, von *Festl/Lutz/Schratzenstaller* besorgte Studie des WIFO verwiesen, die einen umfassenden Überblick über mögliche steuer- und transferrechtliche Handlungsalternativen zur Unterstützung von Familien bietet; siehe *Festl/Lutz/Schratzenstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009).

und auf das Wohl der Kinder mit dem Ziel voller Ausgewogenheit ihrer Beiträge einvernehmlich gestalten«. Nach § 94 Abs 1 ABGB haben die Ehegatten »nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen«, wobei jener Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, »dadurch seinen Beitrag« leistet und »an den anderen einen Anspruch auf Unterhalt [hat], wobei eigene Einkünfte angemessen zu berücksichtigen sind«. Aus den Regeln über die naheheliche Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse (§§ 81 ff EheG) sind auch Elemente einer »**Errungenschaftsgemeinschaft**« (**Zugewinnsgemeinschaft**) abzuleiten.<sup>32</sup> Das Steuersystem muss daher die Frage beantworten, ob die Ehegatten bzw Partner als Einheit zu besteuern sind oder individuell, und wie Unterhaltsansprüche während aufrechter Ehe zu berücksichtigen sind. Die frühere, mit dem EStG 1972 vorgesehene »**rohe**« **Haushaltsbesteuerung**, bei der eine Zusammenrechnung der Ehegatteneinkommen und eine Besteuerung nach dem Grundtarif erfolgte, führte freilich zu einer Diskriminierung gegenüber Ledigen. Das **System der Individualbesteuerung**, wie es derzeit in Österreich besteht, berücksichtigt hingegen das Element der Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft zwischen Ehegatten bzw Partnern nicht und lässt auch die **Unterhaltsansprüche** während aufrechter Ehe außer Betracht, obwohl diese zweifelsfrei eine Minderung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten zur Folge haben; Individualbesteuerungsmodelle stehen daher in einem **Spannungsverhältnis zur horizontalen Leistungsgerechtigkeit** (Umverteilung). Diesem Umstand wird etwa durch Systeme des **Ehegattentarifsplittings bzw des Ehegattenrealsplittings** entgegengewirkt, die ihrerseits vor allem deshalb kritisiert werden, weil sie Degressionswirkung entfalten, also eine größere absolute Entlastung bei höherem Einkommen böten, und das Allein- bzw Zuverdienermodell förderten negative Anreize auf die Ausnahme oder **Ausdehnung einer Erwerbstätigkeit durch Zweitverdienende**, also idR Frauen, hätten.

- ▷ **Besteuerung bei Kinderlasten** – Lebt ein Kind mit einem Elternteil bzw beiden Eltern im gemeinsamen Haushalt, dann hat es nach § 140 ABGB Anspruch auf **Naturalunterhalt**. Dieser umfasst beispielsweise Unterkunft, Nahrungsmittel, Bekleidung, Unterricht und Erziehung, Freizeitgestaltung und Taschengeld. Leben das Kind und ein Elternteil bzw beide Eltern nicht im selben Haushalt, so hat das Kind Anspruch

auf den Unterhalt in Form von Geldleistungen. Die Unterhaltspflicht ist bis zur Selbsterhaltungspflicht gegeben.<sup>33</sup> Die **steuerliche Berücksichtigung von Kinderlasten**, die wesentlich auch die Kosten innerhäuslicher Kinderbetreuung umfassen, kann auf mehrere Arten erfolgen, nämlich durch (außersteuerliche) Transferzahlungen oder durch eine steuerliche Berücksichtigung in Form von Bemessungsgrundlagenminderungen (zB Abzug als außergewöhnliche Belastungen, Sonderausgaben, Freibeträge) oder Absetzbeträgen. Die konkrete Wirkung hängt von der konkreten Ausgestaltung ab. So erfolgt im derzeitigen österreichischen System die Berücksichtigung der Kinderlasten weitaus überwiegend durch **einkommensunabhängige Transferleistungen** (insb Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag). Dies beruht auf der – spätestens seit dem EStG 1972 implementierten – ideologischen Überlegung, dass **dem Staat jedes Kind (absolut) gleich viel wert sein sollte**. Denn Minderungen der Bemessungsgrundlage würden nämlich eine – aus dieser Sicht: unerwünschte – Degressionswirkung entfalten, zumal sie höheren Einkommen eine größere relative und absolute Entlastung böten.<sup>34</sup> Eine Einbeziehung von Kindern ein **Modell des Tarif- oder Realsplittings** würde die horizontale Umverteilung fördern und wird steuerwissenschaftlich stark gefordert;<sup>35</sup> es wird aber – je nach ideologischer Perspektive – auch unter dem Gesichtspunkt kritisiert, dass dies das Allein- bzw Zuverdienermodell fördere und negative Anreize auf die Ausnahme oder Ausdehnung einer Erwerbstätigkeit durch Zweitverdienende, also idR Frauen, habe. Hinzu tritt die Frage der **steuerlichen Berücksichtigung von außerhäuslichen Kinderbetreuungskosten**.

32 Fucik in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.00 § 1233 Rz 3.

33 Siehe für Details zB Kristen, Familienbesteuerung (2000) 144 f.

34 Siehe dazu ausführlich Kapitel IV.

35 Dazu Kapitel IV.A.

## II. Familienbesteuerung in Österreich

### A. Überblick

Die gegenwärtige österreichische Familienbesteuerung beruht auf dem Prinzip der Individualbesteuerung und dem rechtspolitischen Postulat, dass **jedes Kind dem Staat – in absoluten Maßstäben – »gleich viel wert« sein soll.**<sup>36</sup> Unterhaltsleistungen an Kinder sind damit nicht – zur Gänze oder teilweise – von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehbar. Tatsächlich hätte eine solche Abzugsfähigkeit von Kinderlasten aufgrund des progressiven Steuertarifs den Effekt, dass bei Beserverdienenden mit höherem Grenzsteuersatz gleichsam eine absolut höhere Steuerwirkung einträte als bei Schlechterverdienenden, dass also Kinder – in absoluten Beträgen – je nach Einkommen des Unterhaltspflichtigen »unterschiedlich viel wert« wären. Diesen Ansatz betonte auch der Gesetzgeber des BBG 1998,<sup>37</sup> wonach die **Beibehaltung des Systems einkommensunabhängiger Transferleistungen** in Form der Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbeträge

*»unter sozialen und familienpolitischen Aspekten [erfolgt]. Es ist damit gewährleistet, daß weiterhin alle Steuerpflichtigen mit gleicher Kinderzahl eine gleiche, also einkommensunabhängige Abgeltung ihrer Kinderlasten erfahren. Vergleichsweise hätte ein Abzug der Kinderlasten von der steuerlichen Bemessungsgrundlage [...] den Effekt, daß Kinderlasten im Bereich höherer Einkommen eine höhere Steuerersparnis mit sich brächten als im Bereich niedrigerer Einkommen.«<sup>38</sup>*

Genau dieses von den Materialien zum BBG 1998 abgelehnte Ergebnis wird freilich im Schrifttum gerade deshalb gefordert, weil jemand, der mit steigender Progression überproportional belastet wird, bei Beeinträchtigung seiner Leistungsfähigkeit auch überproportional entlastet werden müsse; der **Effekt der Degression bei Verminderung der Bemessungsgrundlage** sei also nichts weiter als ein Reflex des progressiven Tarifs.<sup>39</sup> In diesem Sinne beruhte die österreichische Beihilfen- und Steuerpolitik bis zum EStG 1972 auch noch darauf, durch tarifliche Ermäßigungen oder bemessungsgrundlagenbezogene Freibeträge diesem Reflex des progressiven Tarifs Rechnung zu tragen.<sup>40</sup> Dieser Systemansatz war auch noch in den Materialien zum FLAG 1954<sup>41</sup> und –

wortgleich wiedergegeben – zum FLAG 1967<sup>42</sup> hervorgehoben worden:

*»Die Gewährung von Beihilfen ergänzt die auf dem Gebiete des Einkommensteuerrechtes vorgesehene Kinderermäßigung. Die in der Besteuerung der Familienerhalter in höheren Einkommenstufen stärker zum Ausdruck kommende Entlastung gegenüber den Kinderlosen dient zur Ermöglichung einer standesgemäßen Erziehung und Erhaltung der Kinder. Dieses Zusammenspiel zwischen den Ausgleichszahlungen (Beihilfen) und der Steuerpolitik ist notwendig, damit diese familienpolitischen Maßnahmen nicht nivellierend wirken und den Grundsatz des Leistungslohnes beziehungsweise des Leistungsertrages nicht beeinträchtigen.«<sup>43</sup>*

Im geltenden österreichischen Steuerrecht kommt es aber auch nicht zu einer tariflichen Differenzierung zwischen unterhaltspflichtigen und nicht unterhaltspflichtigen Personen (etwa durch Anwendung eines sog Splittingtarifes) oder zu einer fiktiven Aufteilung des Einkommens auf die Familienmitglieder (sog Realsplitting).<sup>44</sup> Die steuerliche Berücksichtigung des Kindesunterhaltes erfolgt vielmehr durch den Kinder- bzw Unterhaltsabsetzbetrag und die Familienbeihilfe (Transferleistungen),<sup>45</sup> wodurch – wie § 34 Abs 7 EStG normiert – Unterhaltsleistungen für Kinder »abgegolten« werden. Diese Herangehensweise wurde im Ergebnis auch vom Verfassungsgerichtshof gutgeheißen, so dass Transferleistungen zulässigerweise mit der aus der Nichtabzugsfähigkeit des – die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vermindernenden – Kindesunterhaltes resultierenden Steuer Mehrbelastung aufgerechnet werden dürfen.<sup>46</sup>

Einigkeit besteht freilich, dass das derzeitige österreichische System **erhebliche Defizite** aufweist.<sup>47</sup> Die Ehe oder eheähnliche Partnerschaft als Erwerbsgemeinschaft und insbesondere die **geminderte finanzielle Leistungsfähigkeit eines Allein- oder Hauptverdieners** finden im gegenwärtigen Steuersystem keine besondere Berücksichtigung. Dieses – auch international durchaus übliche<sup>48</sup> – System der Individualbesteuerung im Rahmen ei-

36 Siehe auch *Sturm/Dujmovits*, Die Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung von Kinderlasten, ÖStZ 1996, 497 (497).

37 BGBl I 1998/79.

38 ErlRV 1099 BlgNR XX. GP, 13 (zum BBG 1998).

39 Siehe dazu die Nachweise bei *Kristen*, Familienbesteuerung (2000) 118 f.

40 Siehe zur Rechtsentwicklung unten Kapitel II.C.

41 AB 419 BlgNR VII. GP, 3 (zum FLAG 1954).

42 ErlRV 549 BlgNR XI. GP, 12 (zum FLAG 1967)

43 AB 419 BlgNR VII. GP, 3 (zum FLAG 1954).

44 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

45 Siehe zur Frage der Einbeziehung des – nunmehr kinderabhängigen – Alleinverdienerabsetzbetrages unten Kapitel III.C.2.

46 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

47 Für eine ausführliche Analyse des österreichischen Systems siehe *Kristen*, Familienbesteuerung (2000).

48 Für einen rezenten Überblick siehe *Newman*, Taxation of Households: A Comparative Study, Wake Forest University Research Paper Series in Legal Studies (May 6, 2010); siehe

ner progressiven Einkommenbesteuerung bewirkt zwar annähernd gleiche Besteuerung im Hinblick auf die Besteuerung von (verheirateten) Paaren im gemeinsamen Haushalt und alleinstehenden Steuerpflichtigen, führt aber einerseits zu keiner Berücksichtigung der »Synergieeffekte« gemeinsamer Haushalte gegenüber Einzelhaushalten (»**Haushaltersparnis**«),<sup>49</sup> andererseits zu **Verzerrungen zwischen verschiedenen Haushalten mit gleich hohem Einkommen** je nach Einkommensverteilung zwischen den (verheirateten) Partnern.<sup>50</sup>

Aber auch die **Familie als Unterhaltsgemeinschaft** wird im österreichischen Steuersystem nur im Ansatz – durch den Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag, den Kinderabsetzbetrag und den Kinderfreibetrag – angesprochen. Allerdings erscheinen gerade »Absetzbeträge aufgrund ihrer Entlastungswirkung und wegen der Schwierigkeiten einer gerechten Bemessung der Höhe nach als Instrumente zur Verwirklichung einer »gerechten« Familienbesteuerung ungeeignet«.<sup>51</sup> Solcherart wird steuerpolitisch auch gefordert, dass das insofern aufgrund eines **unabdingbaren Unterhaltsanspruchs der Kinder** nicht disponible Einkommen – also in Anlehnung an das deutsche Bundesverfassungsgericht<sup>52</sup> gleichermaßen der **Existenz-, Erziehungs- und Betreuungsbedarf der Kinder** – unbesteuert bleiben sollte,<sup>53</sup> und zwar unabhängig davon, ob nur ein Elternteil arbeitet oder ob beide berufstätig sind.<sup>54</sup> Zudem wird in der Diskussion über die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen hinaus betont, dass der Zugriff des Steuerstaats auf das Einkommen der Steuerpflichtigen zu beachten habe, dass »die – intakte – Familie durchaus eine **Wirtschaftsgemeinschaft** ist« und sie »darüber hinaus als eine **Verantwortungsgemeinschaft** anzusehen« sei, »bei der die Eltern eine Erwerbslast insbesondere für ihre noch nicht erwerbsfähigen Kinder zu tragen haben«.<sup>55</sup>

weilers auch *Ault*, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (1997) 270 ff.

49 Dazu zB *Lang*, Familienbesteuerung, *StuW* 1983, 103 (115).

50 Mit *Bittker*, Federal Income Taxation and the Family, 27 *Stan. L. Rev.* 1389 (1389 ff) (1975), lässt sich freilich konstatieren, dass es in einem System der progressiven Einkommenbesteuerung nicht möglich ist, sowohl Gerechtigkeit im Verhältnis zwischen der Besteuerung von Paaren und Alleinstehenden einerseits und Paaren mit selbem Haushaltseinkommen andererseits zu erreichen; ebenso auch *Ault*, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (1997) 272.

51 *Kristen*, Familienbesteuerung (2000) 231.

52 BVerfG 10.11.1998, 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216.

53 Siehe nur *Kirchhof*, Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, *ZRP* 2003, 73 (76); weiters zB *Pfab*, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, *ZRP* 2006, 212 (213).

54 *Pfab*, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, *ZRP* 2006, 212 (213).

55 *Merkt*, Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, *DStR* 2009, 2221 (2224).

Ein System von einkommensabhängigen Transfers, insbesondere auf Landes- und Gemeindeebene, kann zudem zur sogenannten »**Armutsfalle**« führen, indem Transfers bei Unterschreitung des Arbeitseinkommens unter eine bestimmte Höhe das verfügbare Einkommen jeweils auf diese Höhe ergänzen. Das Problem solcher Transfers besteht darin, dass etwaige zusätzliche Arbeitseinkommen in voller Höhe auf den Umfang der individuellen Transferleistung angerechnet werden und eine zusätzliche Einheit im Arbeitseinkommen zu einer Kürzung der Transferbezüge um eben eine Einheit führt. Als Konsequenz eines solchen Transfersystems ergeben sich »Abschreckungseffekte«, wodurch die Bedürftigkeitssituation von Transferempfängern verfestigt wird, statt »Hilfe zur Selbsthilfe« zu leisten und Anreize zu setzen, durch eigene Erwerbsarbeit die persönliche Einkommenssituation zu verbessern und von Transfers unabhängig zu werden.<sup>56</sup>

Es kann daher nicht verwundern, dass – ungeachtet der zweifelsfrei **erforderlichen Begleitmaßnahmen** (zB ganztägige Kinderbetreuungseinrichtungen, berufliche Wiedereinstiegsmöglichkeiten etc) – im steuerpolitischen Diskurs Alternativen zum derzeitigen System erwogen werden. Neben Modifikationen des derzeitigen Systems, etwa über Erhöhungen der Kinderfreibeträge, stehen diesbezüglich vor allem das Familienrealsplitting und das Familientarifsplitting in der Diskussion.<sup>57</sup> Während das **Familienrealsplitting** die wechselseitigen Unterhaltspflichten als abzugsfähige Positionen berücksichtigt und damit die Wirklichkeit der Einkommensumverteilung im Familienverband am genauesten abzubilden vermag,<sup>58</sup> knüpft das **Familientarifsplitting** (»**Familiensplitting**«) den tariflichen Splittingvorteil an diejenigen Tatsachen, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindern. Bevor jedoch mögliche steuer- und rechtspolitische Alternativen untersucht werden, gilt es zunächst, das gegenwärtige österreichische System im historischen Kontext<sup>59</sup> sowie im Lichte der Vorgaben des österreichischen Verfassungsrechts<sup>60</sup> zu analysieren.

56 *Prettenthaler/Sternner*, Aufgabe soziale Gerechtigkeit in der Steiermark, *InTeReg Research Report* Nr. 86-2009, 9.

57 Siehe zB *Pfab*, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, *ZRP* 2006, 212 (215 mwN).

58 Dazu zB *Lang*, die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1981/88) 653 ff; *Lang*, Familienbesteuerung, *StuW* 1983, 103 (123 ff); *Vorwold*, Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung, *FR* 1992, 789 (795 ff); *Winhard*, Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion, *DStR* 2006, 1729 (1732 mwN).

59 Siehe Kapitel II.

60 Siehe Kapitel III.

## B. Gegenwärtiges System der Familienbesteuerung in Österreich

Die Berücksichtigung von Kinderlasten erfolgt somit durch eine Kombination von **Transferleistungen** (Familienbeihilfe) einerseits und Transfers in Form von Steuerentlastungen (insb Kinderabsetzbetrag) andererseits. Beide Instrumente werden – zumindest teilweise – als steuerliche Abgeltung von Unterhaltslasten angesehen: Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes dient der Kinderabsetzbetrag nicht der Abgeltung von Betreuungsleistungen, sondern – wie sich schon aus der Einordnung in § 33 EStG ergibt – der steuerlichen Abgeltung von Unterhaltslasten.<sup>61</sup> Aber auch die Familienbeihilfen dienen nicht nur der Abgeltung von Betreuungsleistungen bzw stellen eine Sozialleistung dar, sondern dienen – wie die historische Rechtsentwicklung belegt<sup>62</sup> – auch der unmittelbaren **steuerlichen Entlastung des Unterhaltsverpflichteten**.<sup>63</sup> Dies wird auch dadurch belegt, dass die Familienbeihilfe mit dem Alter des Kindes ansteigt, der Betreuungsbedarf aber typischerweise sinkt.<sup>64</sup> Familienbeihilfen und Kinderabsetzbetrag sind insofern – wie der VfGH hervorhebt – **janusköpfig** und verändern ihre Funktion in Abhängigkeit vom Einkommen des Unterhaltsverpflichteten: So werde nicht übersehen,

*»daß mit dieser Technik der Berücksichtigung von Kindesunterhalt Prinzipien zweier Rechtsbereiche – nämlich des steuerlichen Eingriffsrechtes einerseits und des sozial- bzw. familienpolitisch motivierten Leistungsrechtes des FLAG – miteinander verknüpft werden und daß die Familienbeihilfe (und der mit ihr verknüpfte Kinderabsetzbetrag) je nachdem, ob und in welchem Ausmaß Unterhaltsleistungen an Kinder wegen ihrer Nichtabzugsfähigkeit im Einzelfall der Einkommensteuer unterliegen, ihre Funktion verändert: Haben diese Transferleistungen in unteren Einkommensbereichen (vorwiegend) den Charakter einer Sozialleistung, so wird in den Fällen, in denen infolge der Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen eine entsprechende Einkommensteuerermehrbelastung auftritt, durch die Auszahlung der Transferleistungen im Ergebnis lediglich eine Steuer*

*erstattet, die von Verfassungs wegen nicht hätte erhoben werden dürfen.«<sup>65</sup>*

Daher sind bei Schlechterverdienenden, insbesondere solchen, die ein Einkommen erzielen, das vor Abzug von Unterhaltslasten zu keiner Einkommensteuer führt, die durch einen Kinderabsetzbetrag ausgelöste »Negativsteuer« und die Familienbeihilfe **echte Transferleistungen**, während es sich bei Besserverdienenden um eine Steuererstattung zur Berücksichtigung der durch Unterhaltsverpflichtungen verminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit handelt.<sup>66</sup> Das System der Berücksichtigung von Kinderlasten hat daher je nach der Einkommenssituation des Empfängers ein anderes Gesicht, was den Zusammenhang zwischen Kinderlasten und Leistungsfähigkeitsprinzip verwischt.<sup>67</sup> Diese Kombination führt daher zwangsläufig zu Schwierigkeiten, zumal »der Gesetzgeber sich nicht entschließen konnte, die Unterhaltsleistungen im Wege direkter steuerlicher Instrumente zu berücksichtigen, sondern hierfür die Familienbeihilfe und andere Transferzahlungen herangezogen hat, die dadurch je nach Konstellation unterschiedliche Aufgaben und Funktionen zu erfüllen haben«.<sup>68</sup>

Die Transferleistungen führen somit im Effekt – was verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist – zu einem **sozial gestaffelten Zuschuss zur Tragung des Aufwandes für Kinder**, der freilich in der absoluten Höhe fast immer unter dem zivilrechtlich maßgeblichen Regelbedarf liegt.<sup>69</sup> Dies lässt sich folgendermaßen veranschaulichen: Betrachtet man beispielsweise isoliert die Wirkungen der Familienbeihilfe bei einem über 15jährigen Einzelkind, so zeigt sich, dass bei niedrigem Einkommen die Familienbeihilfe (FB) und der Kinderabsetzbetrag (KAB) den Unterhalt (nahezu bzw weitgehend) abdecken, während bei höherem Einkommen diese Transferleistungen nicht einmal hinreichen, die Steuerermehrbelastung durch die Nichtabzugsfähigkeit des Unterhalts auszugleichen:<sup>70</sup>

61 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; siehe auch Zorn, Kindesunterhalt und Verfassungsrecht, SWK 2001, S 799 (S 800).

62 Siehe zum korrespondierenden System der steuerlichen Bestimmungen und der Familienbeihilfe unten Kapitel II.C.

63 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; siehe auch Zorn, Kindesunterhalt und Verfassungsrecht, SWK 2001, S 799 (S 800).

64 Huber, Familienbeihilfe und Unterhaltsrecht, JBl 1983, 306 (309).

65 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; siehe auch Zorn, Kindesunterhalt und Verfassungsrecht, SWK 2001, S 799 (S 800).

66 Siehe auch Oberleitner, Familientransfers und Individualbesteuerung, RdW 2000/617, 630 (630).

67 Siehe auch Oberleitner, Familientransfers und Individualbesteuerung, RdW 2000/617, 630 (630).

68 Ruppe, Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2003/241, 148 (150).

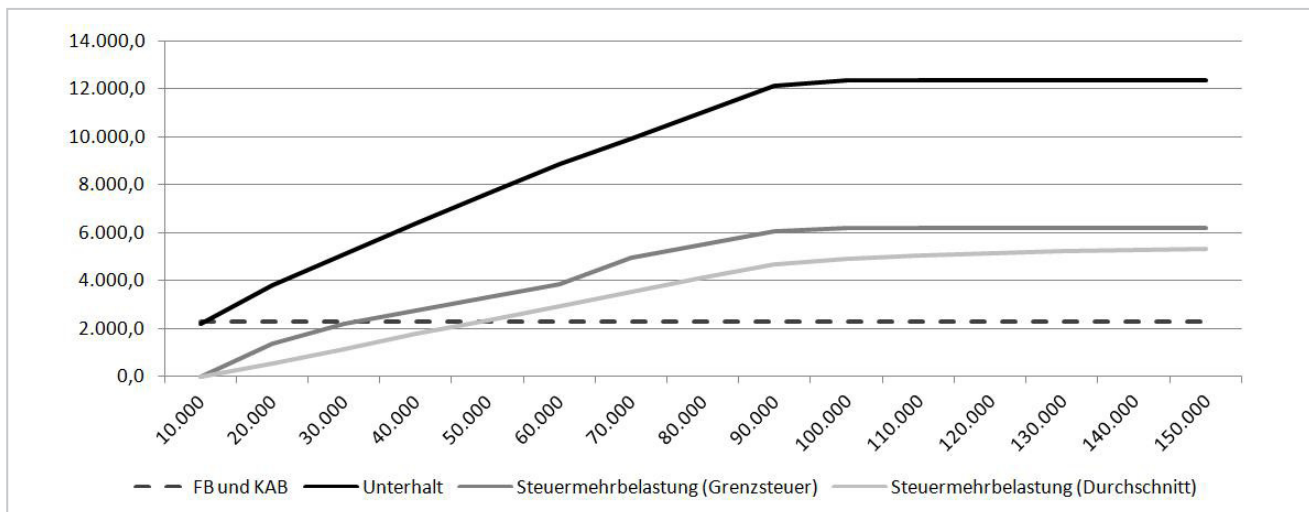
69 VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683.

70 Freilich erfordert nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes der Gleichheitssatz auch keine vollständige, sondern lediglich die hälftige Berücksichtigung der Unterhaltsverpflichtung, wobei zudem zur Ermittlung der Steuerwirkung der Nichtabzugsfähigkeit ein pauschal abgesenkter Grenzsteuersatz zum Tragen kommt; siehe dazu Kapitel III.

Einkommen	FB und KAB	Unterhalt	Deckung Unterhalt	Grenzsteuerbetrachtung			Durchschnittssteuerbetrachtung		
				Grenzsteuersatz	Steuer-mehrbelastung	Deckung	Durchschnittssteuersatz	Steuer-mehrbelastung	Deckung
10.000	2.271,6	2.200,0	103,25%	0,00%	0,0	—	0,00%	0,0	—
20.000	2.271,6	3.786,0	60,00%	36,50%	1.381,9	164,38%	13,96%	528,3	429,96%
30.000	2.271,6	5.109,1	44,46%	43,21%	2.207,7	102,90%	22,59%	1.154,1	196,83%
40.000	2.271,6	6.358,4	35,73%	43,21%	2.747,5	82,68%	27,75%	1.764,2	128,76%
50.000	2.271,6	7.607,7	29,86%	43,21%	3.287,3	69,10%	30,84%	2.346,1	96,82%
60.000	2.271,6	8.857,0	25,65%	43,21%	3.827,1	59,36%	32,90%	2.914,1	77,95%
70.000	2.271,6	9.937,2	22,86%	50,00%	4.968,6	45,72%	35,47%	3.525,0	64,44%
80.000	2.271,6	11.037,2	20,58%	50,00%	5.518,6	41,16%	37,29%	4.115,6	55,19%
90.000	2.271,6	12.137,2	18,72%	50,00%	6.068,6	37,43%	38,70%	4.697,2	48,36%
100.000	2.271,6	12.360,0	18,38%	50,00%	6.180,0	36,76%	39,83%	4.923,1	46,14%
110.000	2.271,6	12.360,0	18,38%	50,00%	6.180,0	36,76%	40,76%	5.037,4	45,09%
120.000	2.271,6	12.360,0	18,38%	50,00%	6.180,0	36,76%	41,53%	5.132,6	44,26%
130.000	2.271,6	12.360,0	18,38%	50,00%	6.180,0	36,76%	42,18%	5.213,2	43,57%
140.000	2.271,6	12.360,0	18,38%	50,00%	6.180,0	36,76%	42,74%	5.282,2	43,00%
150.000	2.271,6	12.360,0	18,38%	50,00%	6.180,0	36,76%	43,22%	5.342,1	42,52%

**Tabelle II.1: Deckung des Unterhalts durch Transferleistungen im Jahr 2012.** Deckung des Unterhalts für ein über 15jähriges Einzelkind, der – ungeachtet eines allfällig höheren Regelbedarfs – pauschal mit 22% des – vereinfacht berechneten<sup>71</sup> – Nettoeinkommens (gedeckt mit dem Unterhaltsstopp beim zweieinhalbfachen Regelbedarf<sup>72</sup>) angenommen wurde, bzw Deckung der Steuer-mehrbelastung durch die Nichtabzugsfähigkeit des Unterhalts bei Grenzsteuer- bzw Durchschnittssteuerbetrachtung (jeweils unter Berücksichtigung des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrags) durch die Familienbeihilfe (€ 1.570,8) und den Kinderabsetzbetrag (€ 700,8).

Diese Deckungsgrade lassen sich auch grafisch folgendermaßen veranschaulichen:



**Grafik II.1: Grafische Darstellung der Deckung des Unterhalts durch Transferleistungen.**

71 Herangezogen wurde das Einkommen abzüglich dessen Belastung mit dem Durchschnittssteuersatz (unter Berücksichtigung des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrags), wobei natürlich das Problem eintritt, dass durch die Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsbeträge eine verfassungswidrige Verzerrung eintritt; siehe dazu Kapitel III.

72 Siehe dazu unten Kapitel III.C.2.

Angesichts des – seit dem EStG 1972<sup>73</sup> – im österreichischen Steuerrecht geltenden Grundsatzes der Individualbesteuerung soll der verringerten Leistungsfähigkeit eines Allein- bzw Hauptverdienenden durch den – seit dem BBG 2011<sup>74</sup> (verfassungskonform<sup>75</sup>) kinderabhängigen – **Alleinverdienerabsetzbetrag** (§ 33 Abs 4 Z 1 EStG) zumindest im Ansatz Rechnung getragen werden; Alleinerziehenden steht der **Alleinerzieherabsetzbetrag** (§ 33 Abs 4 Z 2 EStG) zu. Insofern erscheint jedoch aus rechtspolitischer Sicht das derzeitige System der Individualbesteuerung als Verletzung des Postulats der horizontalen Steuergerechtigkeit, hängt doch die finanzielle Lage eines Steuerzahlers nicht nur von seinem Einkommen, sondern auch von seinen Unterhaltsverpflichtungen ab, die im derzeitigen Recht bei intakter Familie nur durch **pauschale Absetzbeträge** (jährlich € 494 bei einem Kind, € 669 bei zwei Kindern und € 220 für jedes weitere Kind) berücksichtigt werden. Beide Absetzbeträge knüpfen – über § 106 iVm § 33 Abs 3 EStG – an den Anspruch auf Familienbeihilfe an. § 106 EStG definiert dabei als zentrale Norm den Kinder- und Partnerbegriff des Einkommensteuerrechts:<sup>76</sup>

»§ 106. (1) Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 zusteht.

(2) Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten auch Kinder, für die dem Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 zusteht.

(3) (Ehe-)Partner ist eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist oder mit mindestens einem Kind (Abs. 1) in einer Lebensgemeinschaft lebt. Einem (Ehe-)Partner ist gleichzuhalten, wer in einer Partnerschaft im Sinn des Eingetragene Partnerschaft-Gesetzes – EPG eingetragen ist.

(4) Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 sind die Abs. 1 bis 3 sinngemäß anzuwenden.«

Der expliziten Berücksichtigung von Kinderlasten im österreichischen Steuerrecht dienen der Kinderabsetzbetrag und der Unterhaltsabsetzbetrag: Der **Kinderabsetzbetrag** iHv € 700,8 jährlich (€ 58,4 monatlich) knüpft an die Gewährung der Familienbeihilfe an. Durch das AbgÄG 2012<sup>77</sup> wurde im zweiten Satz des § 33 Abs 3 EStG

im Sinne der bisherigen, unionsrechtskonform auslegenden Verwaltungspraxis<sup>78</sup> zudem klargestellt, dass der Kinderabsetzbetrag auch »bei Kindern, die sich in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhalten, im Rahmen der Auszahlung der Familienleistungen [...] berücksichtigt« wird.<sup>79</sup> Nur »für jene Kinder, die sich ständig außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhalten, [steht] kein Kinderabsetzbetrag [zu]«. <sup>80</sup> Diese Änderung tritt mit 1. Jänner 2013 in Kraft.<sup>81</sup> § 33 Abs 3 EStG idF AbgÄG 2012 lautet folgendermaßen:

»(3) Steuerpflichtigen, denen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, steht im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 58,40 Euro für jedes Kind zu. Für Kinder, die sich ständig außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu. Wurden Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist § 26 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 anzuwenden.«

Der **Unterhaltsabsetzbetrag** wurde – entsprechend den verfassungsgerichtlichen Vorgaben<sup>82</sup> – erstmals im Rahmen des Familienbesteuergesetzes 1992<sup>83</sup> eingeführt, um eine Entlastung auch für Steuerpflichtige herbeizuführen, die für nicht haushaltszugehörige uneheliche Kinder oder für Kinder aus geschiedenen Ehen unterhaltspflichtig sind, und zwar unabhängig davon, dass der familienbeihilfeberechtigte andere Elternteil Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag hat.<sup>84</sup> Der Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs 4 Z 3 EStG beträgt € 350,4 jährlich (€ 29,2 monatlich) für das erste Kind, € 525,6 jährlich (€ 43,8 monatlich) für das zweite Kind und € 700,8 jährlich (€ 58,4 monatlich) für jedes weitere Kind. Durch das AbgÄG 2012<sup>85</sup> ist der Wortlaut des § 33 Abs 4 Z 3 EStG dahingehend geändert worden, dass der Unterhaltsabsetzbetrag nur für Kinder, die sich im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem

73 Siehe zur Rechtsentwicklung unten Kapitel II.C.

74 BGBl I 2010/111 (Neufassung des § 33 Abs 4 Z 1 EStG).

75 VfGH 29.9.2011, G 27/11.

76 Zur historischen Entwicklung des Kinder- und Partnerbegriffes siehe *Kristen*, Familienbesteuerung (2000) 132 ff, sowie die Darstellung der Entwicklung der Familienbesteuerung in Österreich unten in Kapitel II.C.

77 BGBl I 2012/12; siehe auch RV 1960 BlgNR XXIV. GP.

78 Siehe Rz 792a LStR 2002.

79 ErlRV 1960 BlgNR XXIV. GP, 31 (zum AbgÄG 2012). Siehe dazu ausführlich unten Kapitel III.C.3.c.

80 ErlRV 1960 BlgNR XXIV. GP, 31 (zum AbgÄG 2012). Siehe dazu ausführlich unten Kapitel III.C.3.c.

81 § 126 b Z 236 EStG idF RV zum AbgÄG 2012, 1960 BlgNR XXIV. GP.

82 Siehe VfGH 27.6.1991, G 82/91, VfSlg 12.783/1991.

83 BGBl 1992/312.

84 Dazu ErlRV 463 BlgNR XVIII. GP, 9 (zum Familienbesteuergesetz 1992).

85 RV 1960 BlgNR XXIV. GP.

Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhalten, berücksichtigt wird, da eine darüber hinausgehende Berücksichtigung nach der Rechtsprechung des VfGH nicht erforderlich sei, zumal »[f]ür Kinder, die sich in anderen als den vorgenannten Staaten aufhalten, [...] nach der Rechtsprechung des VfGH die Hälfte der tatsächlichen bezahlten Unterhaltskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt« wird.<sup>86</sup> Die geänderte Fassung des § 33 Abs 4 Z 3 EStG nimmt – mit Wirksamkeit ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012<sup>87</sup> – folgenden Wortlaut:

»3. Steuerpflichtigen, die für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leisten, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro monatlich zu, wenn

- sich das Kind in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhält und
- das Kind nicht ihrem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und
- für das Kind weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.«

Leisten sie für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 43,80 Euro und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 58,40 Euro monatlich zu. Erfüllen mehrere Personen in Bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu.«

Hinzu treten seit dem durch das StRefG 2009<sup>88</sup> implementierten »Familienpaket« Maßnahmen, die schwerpunktmäßig der Förderung der Frauenerwerbstätigkeit dienen, die durch den **Arbeitgeberzuschuss zur Kinderbetreuung** (§ 3 Abs 1 Z 13 EStG), die steuerliche **Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten** (§ 34 Abs 9 EStG) sowie den **Kinderfreibetrag** (§ 106a EStG) unterstützt werden soll.<sup>89</sup> Der bemessungsgrundlagenmindernde Kinderfreibetrag beträgt € 220 jährlich bei Inanspruchnahme durch einen Partner bzw je € 132 (insgesamt € 264) jährlich bei Inanspruchnahme durch beide Part-

ner. Durch die 20%ige Steigerung des Freibetrags bei Inanspruchnahme durch beide Partner (€ 264 statt € 220) sollten vor allem Erwerbsanreize gesetzt werden.<sup>90</sup> Der Effekt dürfte allerdings nahezu vernachlässigbar sein: Einerseits ist der Betrag äußerst niedrig und kann daher die Opportunitätskosten der Erwerbstätigkeit zweier Elternteile *ceteris paribus* nicht annähernd ausgleichen; andererseits ist bei einem hohen Einkommensunterschied zwischen den beiden Elternteilen die Inanspruchnahme durch den besserverdienenden Elternteil aufgrund des höheren Grenzsteuersatzes womöglich insgesamt dennoch vorteilhaft.<sup>91</sup> Hinzuweisen ist darauf, dass durch das AbgÄG 2012<sup>92</sup> die Bestimmung des § 106a Abs 2 EStG dahingehend angepasst wurde, dass die Wortfolge »wenn sich das Kind nicht ständig im Ausland aufhält« entfällt. Dadurch soll gesetzlich klargestellt werden, dass »Kinderfreibeträge auch für Kinder, die sich in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhalten, im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden können«.<sup>93</sup> Diese Änderung wurde schon für die Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 wirksam.<sup>94</sup> Die Anspruchsvoraussetzungen für den Kinderfreibetrag sind in § 106a EStG folgendermaßen geregelt:

»§ 106a. (1) Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 steht ein Kinderfreibetrag zu. Dieser beträgt

- 220 Euro jährlich, wenn er von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird;
- 132 Euro jährlich pro Steuerpflichtigem, wenn er für dasselbe Kind von zwei (Ehe-)Partnern, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr in einem gemeinsamen Haushalt leben, geltend gemacht wird,
- 132 Euro jährlich pro Steuerpflichtigem, wenn einem anderen nicht im selben Haushalt lebenden

86 ErlRV 1960 BlgNR XXIV. GP, 31 (zum AbgÄG 2012). Siehe dazu ausführlich unten Kapitel III.C.3.c.

87 § 126b Z 236 EStG idF 2012.

88 BGBl I 2009/26.

89 Dazu etwa *Gierlinger/Sutter*, Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009, ÖStZ 2009/219, 93 (93 f), sowie *Mayr*, StRefG: Familienpaket und Spendenabzug, RdW 2009/186, 228 (228 ff); zu Anwendungsfragen siehe die Information zur steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten im Zuge der außergewöhnlichen Belastungen, GZ BMF-010222/0155-VI/7/2011 (28.7.2011) idF BMF-010222/0209-VI/7/2011 (22.9.2011). Siehe auch *Festl/Lutz/Schratzenstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 7.

90 ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 6 (zum StRefG 2009). Die Regelung ist komplex: Machen beide Elternteile den Freibetrag geltend, dann steht beiden Einkommensbeziehern 60% des Freibetrages, das sind jeweils € 132 jährlich, zu. Für Alleinerziehende steht der Freibetrag von € 220 dann zu, wenn für das Kind keine Unterhaltszahlungen des anderen Elternteils erfolgen. Werden für das Kind Unterhaltszahlungen geleistet und steht dem bzw. der Unterhaltspflichtigen ein Unterhaltsabsetzbetrag zu, dann kann von jedem Elternteil ein Freibetrag in Höhe von € 132 in Anspruch genommen werden. Indem 60% von € 220 pro Elternteil und damit insgesamt € 44 oder 20% mehr beim Familieneinkommen berücksichtigt werden, soll – ausweislich der Materialien ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 6 (zum StRefG 2009) – »der Anreiz zu mehr Beschäftigung gesetzt werden«.

91 *Festl/Lutz/Schratzenstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 132.

92 BGBl I 2012/112, siehe auch RV 1960 BlgNR XXIV. GP.

93 ErlRV 1960 BlgNR XXIV. GP, 31 (zum AbgÄG 2012).

94 § 126b Z 236 EStG idF AbgÄG 2012.



*Steuerpflichtigen für dasselbe Kind ein Kinderfreibetrag nach Abs. 2 zusteht.*

*(2) Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2 steht ein Kinderfreibetrag in Höhe von 132 Euro jährlich zu.*

*(3) Steht für ein Kind ein Kinderfreibetrag gemäß Abs. 2 zu, darf für dasselbe Kind ein Kinderfreibetrag gemäß Abs. 1 in Höhe von 132 Euro nur von jenem Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, der mehr als sechs Monate Anspruch auf einen Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 hat.*

*(4) Der Kinderfreibetrag wird im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt. In der Steuererklärung ist die Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder die persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31 a ASVG) jedes Kindes, für das ein Kinderfreibetrag geltend gemacht wird, anzuführen.*

Aus steuerlicher Sicht bleibt somit zu konstatieren, dass **Unterhaltungspflichten gegenüber den Kindern** nur indirekt Berücksichtigung finden. Denn das Einkommensteuerrecht ordnet **Unterhaltsleistungen** technisch grundsätzlich der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zu: So sind nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG die »für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge« nicht abzugsfähig und damit ausdrücklich von der direkten steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen.<sup>95</sup> So bleiben sowohl Unterhaltsaufwendungen für Kinder als auch Unterhaltsaufwendungen gegenüber dem Partner bei aufrechter oder geschiedener Ehe steuerlich unbeachtlich.<sup>96</sup> Auch eine Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung kommt aufgrund der »Abgeltungsanordnung« des § 34 Abs 7 EStG gene-

rell nicht in Betracht. Durch das AbgÄG 2012<sup>97</sup> wurde die im gleichen Gesetz vorgesehene Änderung beim Unterhaltsabsetzbetrag auch in den »Ausschlussklauseln« des § 34 Abs 7 EStG nachvollzogen, sodass nach § 34 Abs 7 Z 2 EStG eine Abgeltungswirkung durch den Unterhaltsabsetzbetrag mehr für »Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind [...] bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3« eintritt. Im Sinne einer Gleichstellung von unterhaltsberechtigten Kindern, die sich in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR aufhalten, mit Kindern, die sich in der Schweiz aufhalten, »sollen auch im letzteren Fall die Unterhaltsaufwendungen durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten sein.«<sup>98</sup> Diese Änderung wurde schon für die Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 wirksam.<sup>99</sup> § 34 Abs 7 EStG lautet:

*»(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:*

- 1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.*
- 2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.*
- 3. [Aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010]*
- 4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.*
- 5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.*

Diese vom Gesetzgeber im § 34 Abs 7 EStG gewählte Umschreibung schließt – im Inlandsfall<sup>100</sup> – im Ergebnis sowohl laufende Unterhaltsleistungen an den – ge-

95 Der VfGH hatte mit VfGH 17.10.1997, G 168/96, G 285/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683, die Worte »und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen« mit Wirksamkeit ab 1.1.1999 als verfassungswidrig aufgehoben. Durch die Aufhebung sollte bewirkt werden, dass Unterhaltslasten vom Einkommen abgezogen werden können (kritisch dazu *Quantschnigg*, Familienbesteuerung verfassungswidrig, RdW 1997, 688 (688 f)). Durch das »Familienpaket 2000« des BBG 1998 (BGBl I 1998/79) wurde die Wortfolge allerdings unverändert wieder aufgenommen. Dies aus zwei Gründen: Zum einen hat das Abzugsverbot keinen Einfluss auf eine allfällige Absetzbarkeit der Kinderlasten als außergewöhnliche Belastung (§ 20 Abs 3 EStG); zum anderen geht der Gesetzgeber davon aus, durch Änderungen bei Kinderabsetzbeträgen des § 33 Abs 4 Z 3 und der Familienbeihilfe die Kinderlasten ausreichend berücksichtigt zu haben (zur Begründung des »Familienpaketes« ausführlich ErlRV 1099 BlgNR XX. GP, und zur bestehenden Verfassungskonformität ausführlich unten Kapitel III sowie VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27, und VfGH 27.6.2001, B 1285/00, VfSlg 16.226/2001 = ÖStZB 2001/251, 359; siehe auch UFS 31.5.2006, RV/1860-L/02).

96 Siehe zB VfGH 10.6.1992, 1257/91, VfSlg 13.067/1992.

97 BGBl I 2012/112; siehe auch RV 1960 BlgNR XXIV. GP.

98 ErlRV 1960 BlgNR XXIV. GP, 31 (zum AbgÄG 2012).

99 § 126 b Z 236 EStG idF AbgÄG 2012.

100 Zur Beurteilung im Hinblick auf (minderjährige) Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, siehe unten Kapitel III.C.3.c).

gebenenfalls dauernd getrennt lebenden – Gatten in aufrechter Ehe<sup>101</sup> und Kinder<sup>102</sup> als auch an geschiedene Ehegatten,<sup>103</sup> Kinder aus geschiedenen Ehen<sup>104</sup> und uneheliche Kinder<sup>105</sup> vom Abzug aus; Gleiches gilt für Unterhaltszahlungen an den Lebensgefährten bzw (gleichgeschlechtlichen) Partner iSd § 106 Abs 3 EStG.<sup>106</sup> Unterhaltsleistungen für Kinder sind damit nach dem gesetzlichen Modell grundsätzlich durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag bzw den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Dies gilt auch für Unterhaltsleistungen für ein nicht haushaltszugehöriges in einem EU-Staat, EWR-Staat bzw der Schweiz lebendes Kind.<sup>107</sup> Lediglich Unterhaltsleistungen für haushaltszugehörige Kinder im Ausland, bei denen der Anspruch auf Familienbeihilfe nach § 2 Abs 5 FLAG ausgeschlossen ist,<sup>108</sup> und nicht haushaltszugehörige Kinder in Drittstaaten<sup>109</sup> sind als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.<sup>110</sup>

Auch **externe Betreuungskosten** für Kinder sind nur eingeschränkt steuerlich berücksichtigungsfähig. Nach der höchstgerichtlichen Judikatur ist der Gesetzgeber aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht gehalten, Aufwendungen für die organisatorische Gestaltung des Familienlebens als Werbungskosten oder Betriebsausgaben anzusehen, selbst wenn sie die Erwerbstätigkeit der Eltern ermöglichen oder erleichtern;<sup>111</sup> dies gilt nach der

österreichischen Rechtsprechung sowohl bei Alleinerziehenden<sup>112</sup> als auch bei Berufstätigkeit beider Eltern.<sup>113</sup> Nichtabzugsfähig sind daher etwa die Aufwendungen für ein Kindermädchen bzw eine Haushaltshilfe zur Kinderbetreuung<sup>114</sup> oder für den Kindergarten.<sup>115</sup> Eine explizite gesetzliche Ausnahme ist seit dem StRefG 2009<sup>116</sup> in § 34 Abs 9 EStG vorgesehen, wonach unter gewissen Voraussetzungen die steuerliche Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten bis zu einem Höchstbetrag von € 2.300 pro Kind unter zehn Jahren vorgesehen ist. Durch das AbgÄG 2012<sup>117</sup> wurde die Bestimmung des § 34 Abs 9 Z 2 TS 2 EStG dahingehend angepasst, dass die Wortfolge »das sich nicht ständig im Ausland aufhält« entfallen ist. Dadurch sollte gesetzlich klargestellt werden, dass Kinderbetreuungskosten »auch für Kinder, die sich in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhalten, im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden können«.<sup>118</sup> Diese Änderung wurde schon für die Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 wirksam.<sup>119</sup> § 34 Abs 9 EStG lautet:

*»(9) Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:*

*1. Die Betreuung betrifft*

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder
- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2.

101 ZB VwGH 22.2.1994, 93/14/0207, ÖStZB 1994, 585; VwGH 23.3.1999, 98/14/0133, ÖStZB 1999, 568; siehe auch VfGH 10.6.1992, B 1257/91, VfSlg 13.067/1992; VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; VfGH 29.9.2011, G 27/11; siehe auch zB Rz 867 LStR 2002, und ausführlich dazu jüngst *Novacek*, Der Unterhalt von (Ehe-)Partnern als außergewöhnliche Belastung, ÖStZ 2011/506, 293 (293 ff).

102 ZB VwGH 15.4.1997, 95/14/0147, ÖStZB 1998, 218; VwGH 22.10.1997, 95/13/0161, ÖStZB 1998, 540; VwGH 15.7.1998, 95/13/0270, ÖStZB 1999, 37; VwGH 23.3.1999, 98/14/0119, ÖStZB 1999, 568; VwGH 15.2.2006, 2002/13/0054, ÖStZB 2006/465, 562; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0155, ÖStZB 2011/238, 397.

103 ZB VwGH 28.5.1998, 94/15/0028, ÖStZB 1999, 88; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0077, ÖStZB 2003/625.

104 ZB VwGH 18.3.1991, 90/14/0256, ÖStZB 1992, 223.

105 ZB VwGH 23.3.1999, 98/14/0119, ÖStZB 1999, 568; VwGH 15.2.2006, 2002/13/0054, ÖStZB 2006/465, 562.

106 VwGH 28.3.2000, 99/14/0307, ÖStZB 2000/371; siehe auch Rz 865 LStR 2002.

107 Siehe Rz 866 LStR 2002 sowie unten Kapitel III.C.3.c).

108 Siehe VfGH 4.12.2001, B 2366/00, VfSlg 16.380/2001, und zB Rz 865 LStR 2002.

109 Siehe VfGH 20.6.2009, G 13/09, VfSlg 18.791/2009, und zB Rz 865 LStR 2002.

110 Siehe auch Kapitel III.C.3.c). In beiden Fällen kann der halbe Unterhalt ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden; siehe Rz 866 LStR 2002, und zB *Beiser*, Selbstbehalt, Familienbesteuerung und Leistungsfähigkeitsprinzip, RdW 1997, 160 (162).

111 VfGH 22.2.1985, B 566/80, VfSlg 10.340/1985 = ÖStZB 1986, 68; VfGH 10.6.1992, B 1257/91, VfSlg 13.067/1992; VwGH 17.2.1988, 85/13/0121, ÖStZB 1988, 388; VwGH 28.11.2002,

2002/13/0138, ÖStZB 2003/212, 180 (zur Berufstätigkeit vornehmlich in den Abendstunden); siehe auch RME, ARD 5307/26/2002 = SWK 2002, S 283; ebenso zB BFH 9.11.1982, VIII R 198/81, BFHE 137, 304, BStBl 1983 II 297.

112 ZB VwGH 28.11.2002, 2002/13/0138, ÖStZB 2003/212, 180; weiters VwGH 20.7.1999, 99/13/0018, ÖStZB 2000/4, 5, und VwGH 31.5.2000, 2000/13/0065, ÖStZB 2000/467, 569 (jeweils zum Aufwand für Kinderbetreuung durch eine verwitwete Rechtsanwältin).

113 ZB VwGH 22.10.1986, 85/13/0054, ÖStZ 1987, 21; zur verfassungsrechtlichen Diskussion in Deutschland siehe FG Köln 1.8.2006, 8 K 4006/03, EFG 2006, 1900, und letztlich die Verfassungskonformität bejahend BFH 23.4.2009, VI R 60/06, BStBl 2010 II 267.

114 ZB VwGH 19.11.1979, 296/79, VfSlg 5429 F/1979; VwGH 22.10.1986, 85/13/0054, ÖStZ 1987, 21; VwGH 13.12.1995, 93/13/0272, ÖStZB 1996, 411; VwGH 20.7.1999, 99/13/0018, ÖStZB 2000/4, 5; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0138, ÖStZB 2003/212, 180; siehe auch RME, ARD 5307/25/2002 = SWK 2002, S 258; zur verfassungsmäßigen Unbedenklichkeit siehe VfGH 22.2.1985, B 566/80, VfSlg 10.340/1985 = ÖStZB 1986, 68.

115 UFS 26.1.2004, RV/0188-S/03, UFS 2004, 161 m Anm *Schwai-ger*; siehe auch BFH 4.8.1967, VI R 208/66, BFHE 89, 527, BStBl 1967 III 726.

116 BGBl I 2009/26.

117 BGBl I 2012/112; siehe auch RV 1960 BlgNR XXIV. GP.

118 ErlRV 1960 BlgNR XXIV. GP, 31 (zum AbgÄG 2012).

119 § 126b Z 236 EStG idF AbgÄG 2012.

2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr oder, im Falle des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 für das Kind, das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet. Aufwendungen für die Betreuung können nur insoweit abgezogen werden, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

3. Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige.

4. Der Steuerpflichtige gibt in der Einkommensteuererklärung die Betreuungskosten unter Zuordnung zu der Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder der Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31 a ASVG) des Kindes an.

Steuerfreie Zuschüsse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b von Arbeitgebern geleistet werden, kürzen den Höchstbetrag von 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr nicht. Soweit Betreuungskosten durch Zuschüsse gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b abgedeckt sind, steht dem Steuerpflichtigen keine außergewöhnliche Belastung zu.«

Hinsichtlich des § 34 Abs 9 EStG hatte der VfGH auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, dass die (teilweise) Absetzbarkeit von Betreuungskosten auf Kinder im Alter bis zu zehn Jahren beschränkt wird, zumal bei diesen (nachvollziehbar) ein besonders hoher Betreuungsbedarf angenommen werden könne.<sup>120</sup> Außerhalb des Anwendungsbereichs des § 34 Abs 9 EStG ist die Geltendmachung einer außergewöhnlichen Belastung mit Selbstbehalt in Sonderfällen weiterhin möglich,<sup>121</sup> zB für Betreuungskosten von Alleinerziehenden mit älteren schulpflichtigen Kindern.<sup>122</sup>

Der Gesamtaufwand für familienbezogene Leistungen wurde unlängst vom Rechnungshof in seinem Bericht »**Familienbezogene Leistungen des Bundes und ausgewählter Länder**«<sup>123</sup> untersucht, wobei insgesamt 117 familienbezogene Leistungen des Bundes und dreier

Bundesländer berücksichtigt wurden.<sup>124</sup> Die – hier relevanten – Bundesleistungen einschließlich der Leistungen des Familienlastenausgleichsfonds (FLAF)<sup>125</sup> lagen im Jahr 2009 bei € 8.627,45 Mio oder 3,11 % des BIP und umfassten zum weit überwiegenden Teil direkte pauschale Geldleistungen (rund 86 % der Leistungen bzw € 7.442 Mrd).<sup>126</sup> So wendete der Bund für jede Familie mit Kindern unter 27 Jahre im Durchschnitt rund € 8.109 auf, je Kind rund € 4.845. Im Hinblick auf die folgenden Überlegungen lässt sich aus dem Bericht des Rechnungshofes folgende Übersicht relevanter, von der sozialen Bedürftigkeit unabhängiger Geldleistungen entnehmen:<sup>127</sup>

120 Siehe den Ablehnungsbeschluss VfGH 10.3.2011, B 1758/10, UFSJournal 2011, 139 m Anm Lenneis.

121 Siehe auch ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 16f (zum StRefG 2009), sowie zB VfGH 10.3.2011, B 1758/10, UFSJournal 2011, 139 m Anm Lenneis.

122 Siehe zB VwGH 2.8.1995, 94/13/0207, ÖStZB 1996, 157; VwGH 25.11.2010, 2007/15/0150, ÖStZB 2011/239, 398; ausführlich Rz 897f und Rz 901 LStR 2002.

123 Reihe Bund 2011/6.

124 Kompetenzrechtlich sind die Zuständigkeiten für familienbezogene Leistungen zersplittert: Während dem Bund nach Art 10 Abs 1 Z 17 B-VG die Zuständigkeit für Gesetzgebung und Vollziehung hinsichtlich der Gewährung von Kinderbeihilfen und der Schaffung eines Lastenausgleichs im Interesse der Familie zukommt, basieren die Zuständigkeiten der Länder auf der Generalklausel des Art 15 B-VG, wobei zudem Art 14 Abs 4 lit b B-VG die Gesetzgebungs- und Vollziehungszuständigkeit der Länder für das Kindergarten- und Hortwesen normiert. Entsprechend der Kompetenzlage dominieren im Bereich der Länder die Ausgaben für institutionelle Kinderbetreuung; sie lagen beispielsweise im Jahr 2009 bei rund 73% (€ 39,98 Mio) der Gesamtleistungen in Kärnten, bei 89% (€ 113,15 Mio) in Oberösterreich bzw bei 93% (€ 30,90 Mio) in Salzburg. Siehe Bericht des Rechnungshofes, Familienbezogene Leistungen des Bundes und ausgewählter Länder, Bund 2011/6, 26.

125 Der Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (FLAF) wird im Wesentlichen aus dem Dienstgeberbeitrag (rund 83%) und aus Steuermitteln (rund 16%) gespeist; siehe auch den Bericht des Rechnungshofes, Familienbezogene Leistungen des Bundes und ausgewählter Länder, Bund 2011/6, 49ff.

126 Bericht des Rechnungshofes, Familienbezogene Leistungen des Bundes und ausgewählter Länder, Bund 2011/6, 27 und 44.

127 Bericht des Rechnungshofes, Familienbezogene Leistungen des Bundes und ausgewählter Länder, Bund 2011/6, 30.

Leistung	Ausgaben 2009 (in Euro)	Vollziehende Stelle	Abhängigkeit vom Bezug der Familienbeihilfe
Familienbeihilfe	3.390.250.000	Finanzamt	—
Kinderabsetzbetrag	1.324.000.000	Finanzamt	✓
Alleinverdienerabsetzbetrag (mit Kinderzuschlägen)	220.000.000	Finanzamt	✓
Alleinerzieherabsetzbetrag (mit Kinderzuschlägen)	90.000.000	Finanzamt	✓
Unterhaltsabsetzbetrag	75.000.000	Finanzamt	—
Kinderfreibetrag	165.000.000	Finanzamt	✓
Absetzbarkeit Kinderbetreuung	170.000.000	Finanzamt	✓
Zuschuss des Arbeitgebers zur Kinderbetreuung	10.000.000	Finanzamt	✓
<b>Summe</b>	<b>5.444.250.000</b>		

Tabelle II.2: Übersicht über die wesentlichen einkommensunabhängigen familienbezogenen Transferleistungen des Bundes.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass die Aufkommenswirkung der Abzugsfähigkeit von Kinderfreibeträgen und Kinderbetreuungskosten in der Vergangenheit offenbar überschätzt wurde; in einer jüngst erfolgten parlamentarischen Anfragebeantwortung wurde der Aufkommensentfall für das Jahr 2010 für die Kinderfreibeträge mit rund € 76,377 Mio angegeben, jener für die Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten mit rund € 36,056 Mio.<sup>128</sup>

### C. Historische Entwicklung der Familienbesteuerung in Österreich

#### 1. Überblick

Ebenso wie in Deutschland war auch in Österreich historisch die **Zusammenveranlagung** (»**Haushaltsbesteuerung**«) das steuerliche Konzept der Familienbesteuerung. Dabei wurden die Einkünfte von Eheleuten – mit Ausnahme der Einkünfte der Ehefrau aus nichtselbständiger Arbeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb – zusammengerechnet und kumuliert der Einkommensteuer unterworfen. Diese Kumulierung der Einkünfte führte wegen des progressiven Tarifs dazu, dass Eheleute höhere Steuern zahlen mussten, als zwei Alleinstehende mit dem gleichen Gesamteinkommen. Während dieses System in Österreich bis zum EStG 1972 aufrechterhalten und wohl auch verfassungsrechtlich nicht beanstandet wurde,<sup>129</sup> erachtete das **deutsche Bundesverfassungsgericht** vor einem anderen verfas-

sungsrechtlichen Hintergrund bereits 1957<sup>130</sup> die Benachteiligung der Ehegatten durch Zusammenveranlagung als nicht mit dem besonderen Schutz der Ehe und Familie nach Art 6 Abs 1 des deutschen Grundgesetzes für vereinbar. Aus historischer Sicht führte das BVerfG zunächst Folgendes aus:

»Bis zum Ende des ersten Weltkrieges war die Zusammenveranlagung sowohl für den Steuerpflichtigen wie für den Staat wirtschaftlich wenig relevant, weil die Progression des Tarifs sehr bescheiden war und die Steuersätze niedrig blieben. Erst nachdem sich der Gedanke durchgesetzt hatte, daß bei den direkten Steuern die Steuergerechtigkeit eine steiler progressive Staffelung des Steuertarifs erfordere, und seitdem diese Staffelung zu einer erheblichen Spannung zwischen dem höchsten und dem niedrigsten Steuersatz geführt hat, tritt durch die Zusammenveranlagung eine empfindliche Mehrbelastung der Ehegatten ein. Das wird auch durch die Bildung mehrerer Steuerklassen, d. h. durch die in den Tarif eingearbeiteten festen – nicht progressiven – steuerfreien Einkommensteile für die Ehefrau (und für die Kinder) nicht ausgeglichen. Diese Freibeträge berücksichtigen nur die Erhöhung des Existenzminimums, die mit der Unterhaltsverpflichtung des einzelnen Steuerpflichtigen gegenüber seinen Familienangehörigen verbunden ist, ändern also nichts an dem Grundsatz der progressiven Individualbesteuerung. Zugleich ist die mit der Zusammenveranlagung verbundene steuerliche Mehrbelastung zu einer

128 Anfragebeantwortung 12284/AB XXIV. GP (19.9.2012).

129 VfGH 29.3.1958, G 1/58, VfSlg 3334/1958.

130 BVerfG 17.1.1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.

*Quelle erhöhter Einkünfte für den Staat geworden, während sie früher lediglich der Verwaltungsverein-fachung gedient hatte [...].«<sup>131</sup>*

Die **Unvereinbarkeit der rohen Haushaltsbesteuerung mit dem Grundgesetz** ergebe sich daraus, dass die Kumulation der Einkünfte infolge des auf Individualbesteuerung des einzelnen Steuerpflichtigen angelegten progressiven Tarifs steuererhöhende Wirkung habe und sich nur gegen die eheliche Gemeinschaft richte.<sup>132</sup> Dies laufe zudem auf eine Begünstigung der nichtehelichen Lebensgemeinschaft hinaus, was mit Art 6 GG ebenfalls nicht vereinbar sei. Ähnliche höchstgerichtliche Entscheidungen gegen eine rohe Haushaltsbesteuerung finden sich auch in der Schweiz, Italien und Spanien.<sup>133</sup>

Während Österreich aus sozialpolitischen Erwägungen mit dem EStG 1972 jedoch zur **Individualbesteuerung** wechselte, entschied sich der deutsche Gesetzgeber für das sogenannte **Ehegattensplitting**, das das BVerfG in seiner Grundsatzentscheidung 1957<sup>134</sup> als verfassungsmäßige Möglichkeit in den Raum gestellt und folgendermaßen zusammengefasst hat:<sup>135</sup>

*»Das Splittingverfahren entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es geht davon aus, daß zusammenlebende Eheleute eine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs bilden, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat [...]. Damit knüpft das Splitting an die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe an, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet [...]. Diese Ehegattenbesteuerung steht auch in Einklang mit den Grundwertungen des Familienrechts. Die Institute des Zugewinnausgleichs und neuerdings des Versorgungsausgleichs lassen den Grundsatz erkennen, daß das während der Ehe Erworbene gemeinschaftlich erwirtschaftet ist [...]. Ferner ist durch die gegenseitige Verpflichtungsbefugnis (§ 1357 BGB) und die Beschränkungen der Verwaltungsbefugnis der Ehegatten (§§ 1365 bis 1367, 1369 BGB) auch während der Ehe dem Gedanken der ehelichen Wirtschafts-gemeinschaft familienrechtlich Rechnung getragen. Darüber hinaus bedeutet das Splittingverfahren nach seinem vom Gesetzgeber zugrunde gelegten Zweck unter anderem »eine besondere Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter« [...]. Damit*

*ist es auch Ausdruck der Gleichwertigkeit der Arbeit von Mann und Frau, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um Haus- oder Berufsarbeit handelt [...]. Dieser Zweck des Splittingverfahrens steht in Einklang mit Art. 6 Abs. 1 GG. Aus dieser Grundsatznorm folgt die Pflicht des Staates, die Familiengemeinschaft sowohl im immateriell-persönlichen als auch im materiell-wirtschaftlichen Bereich als eigenständig und selbstverantwortlich zu respektieren [...]. Die Ehegatten bestimmen in gleichberechtigter Partnerschaft [...] ihre persönliche und wirtschaftliche Lebensführung [...]. Die Aufgabenverteilung in der Ehe unterliegt der freien Entscheidung der Eheleute [...]. Das Selbstbestimmungsrecht der Ehegatten in ihren finanziellen Beziehungen untereinander wird insoweit verfassungsrechtlich geschützt [...]. In Übereinstimmung mit diesen Grundsätzen ermöglicht das Splitting den Ehegatten die freie Entscheidung, ob einer allein ein möglichst hohes Familieneinkommen erwirtschaften und sich deshalb in seinem Beruf vollständig engagieren soll, während der andere Partner den Haushalt führt, oder ob statt dessen beide Partner sowohl im Haushalt als auch im Beruf tätig sein wollen, so daß beide ihre Berufstätigkeit entsprechend beschränken. Auf diese Weise wird sowohl die bei einer Zusammenveranlagung ohne Splitting gegebene verfassungswidrige Benachteiligung derjenigen Ehe vermieden, in der beide Partner berufstätig sind [...], als auch die bei einer getrennten Veranlagung drohende Gefahr der Benachteiligung der Hausfrauen- oder Hausmännchen ausgeschlossen [...]. Damit ist das Ehegattensplitting keine beliebig veränderbare Steuer-Vergünstigung, sondern – unbeschadet der näheren Gestaltungsbe-fugnis des Gesetzgebers – eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung. Durch dieses Verfahren wird auch vermieden, daß Eheleute mit mittleren und kleineren Einkommen in der Progressionszone, vor allem Arbeitnehmer, gegenüber Eheleuten mit hohem Einkommen, vor allem Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen, benachteiligt werden. Letztere können – worauf schon 1958 und 1974 im Gesetzgebungsverfahren und neuerdings wieder von der Bundesregierung mit Recht hingewiesen worden ist [...] – durch vertragliche Aufteilung ihres Gesamteinkommens die Steuerprogression mit dem gleichen Effekt wie beim Ehegattensplitting senken, was für die Masse der Arbeitnehmer nicht möglich ist.«<sup>136</sup>*

131 BVerfG 17. 1. 1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.

132 BVerfG 17. 1. 1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.

133 Siehe dazu *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup> (2000) 368 mN.

134 BVerfG 17. 1. 1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.

135 BVerfG 3. 11. 1982, 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfG 61, 319, BStBl 1982 II 717.

136 BVerfG 3. 11. 1982, 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfG 61, 319, BStBl 1982 II 717.

Das Ehegattensplitting ist in Deutschland – trotz nie verstummter rechts- und sozialpolitischer Kritik<sup>137</sup> – nach wie vor (auf Ehegatten beschränktes) geltendes Recht<sup>138</sup> und wird – zumindest für die Fälle der Gütergemeinschaft bzw des in Deutschland gesetzlichen Normalfalls der Zugewinnngemeinschaft – als **verfassungsrechtlich angemessen bzw haltbar** angesehen, zumal nach diesem Grundmodell das ganze während der Ehe erzielte wirtschaftliche Ergebnis auf der gleichwertigen Mitwirkung der Eheleute beruht, worin diese – nach den zu akzeptierenden Vorstellungen der Eheleute – auch bestehen mag (sog »**partnerschaftliche Eheauffassung**«).<sup>139</sup> Demgegenüber hat sich der österreichische Gesetzgeber mit dem EStG 1972 für ein System der **Individualbesteuerung** entschieden, sodass in Österreich der Umstand der Ehe (und auch der Partnerschaft) historisch lediglich über den **Alleinverdienerabsetzbetrag** rudimentär berücksichtigt und auch diese rudimentäre Berücksichtigung – verfassungskonform<sup>140</sup> – durch das BBG 2011<sup>141</sup> beseitigt wurde.

Auch im Hinblick auf die **Berücksichtigung von Kinderlasten** haben Deutschland und Österreich eine divergierende Rechtsentwicklung hinter sich, wobei beide Systeme durch die Judikatur der Verfassungsgerichte geprägt sind. In Österreich hat der Verfassungsgerichtshof in zahlreichen Entscheidungen auf Basis des Gleichheitssatzes den Gesetzgeber verpflichtet, auch bei hohen Einkommen **im Ergebnis die Hälfte des Unterhalts** steuerlich zu berücksichtigen, wobei der Gesetzgeber aber in der Wahl der Mittel frei sei.<sup>142</sup> Dies wird im österreichischen System im Wesentlichen durch eine Kombination von – einkommensunabhängigen – Transferleistungen in Form der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages erreicht.<sup>143</sup> In Deutschland hat das Bundesverfassungsgericht in mehreren Etappen – zuletzt durch mehrere Entscheidungen im Jahr 1998<sup>144</sup> – zur Behandlung der Kinderlasten auf Basis des Schutzes der Familie nach Art 6 GG ausgesprochen, dass es geboten sei, zumindest das sozialrechtliche Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerlich nicht zu belasten. Das Existenzminimum sei dabei unabhängig vom individuellen Grenzsteuersatz und abweichend von den Vorgaben des VfGH in Österreich nicht bloß in

halber, sondern **in voller Höhe** bei den Unterhaltsleistungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.<sup>145</sup>

Nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts<sup>146</sup> hat daher das aufgrund eines **unabdingbaren Unterhaltsanspruchs der Kinder** nicht disponible Einkommen, also gleichermaßen der **Existenz-, Erziehungs- und Betreuungsbedarf der Kinder**, unbesteuert zu bleiben,<sup>147</sup> und zwar unabhängig davon, ob nur ein Elternteil arbeitet oder ob beide berufstätig sind.<sup>148</sup> Technisch wird dies im deutschen Steuerrecht durch das **Kindergeld oder durch Kinderfreibeträge** erreicht:<sup>149</sup> Nach § 31 dEStG wird die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrages in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich des Betreuungsbedarfs entweder durch Freibeträge nach § 32 Abs 6 dEStG oder durch das Kindergeld bewirkt, wobei die Freibeträge bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten zu verdoppeln sind (§ 32 Abs 6 Satz 3 dEStG). Welche der beiden Alternativen des § 31 dEStG zutrifft, ergibt sich aus einer **Vergleichsrechnung**:<sup>150</sup> Der Einkommensteuer, die sich nach Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs 6 dEStG von € 2.184 jährlich je Kind für das sächliche Existenzminimum und von € 1.320 jährlich je Kind für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf bzw bei Zusammenveranlagung der Eltern das Doppelte (insgesamt € 7.008 jährlich je Kind) ergibt, wird die Einkommensteuer gegenübergestellt, die bei einer Steuerfestsetzung ohne Abzug der Freibeträge anfällt. Ist die Differenz geringer als das Kindergeld (€ 2.208 jährlich für erste und zweite Kinder, € 2.280 für dritte Kinder und € 2.580 für jedes weitere Kind), so scheidet ein Abzug der Freibeträge aus, der Familienlastenausgleich wird durch das Kindergeld bewirkt. Bewirkt das Kindergeld hingegen die gebotene steuerliche Freistellung nicht in vollem Umfang, ist also das Kindergeld geringer als die Entlastung, die bei Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs 6 dEStG eintritt, sind die Freibeträge nach § 32 Abs 6 dEStG abzuziehen; in diesem Fall wird das gezahlte Kindergeld der Einkommensteuer – und nicht bloß der Bemessungsgrundlage – hinzugerechnet, also quasi dessen Gewährung rückgängig gemacht. Soweit daher – umgekehrt betrachtet – das Kindergeld die verfassungsrechtlich gebotene steuerli-

137 Ausführlich dazu *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup> (2000) 369 ff mN.

138 Siehe dazu unten Kapitel IV.C.

139 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup> (2000) 377 ff mN.

140 VfGH 29.9.2011, G 27/11.

141 BGBl I 2010/111 (Neufassung des § 33 Abs 4 Z 1 EStG).

142 Ausführlich Kapitel III.

143 Ausführlich Kapitel III.

144 Insbesondere BVerfG 10.11.1998, 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216, und BVerfG 10.11.1998, 2 BvL 42/93, BVerfG 99, 246.

145 BVerfG 10.11.1998, 2 BvL 42/93, BVerfG 99, 246; siehe auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup> (2000) 394 f.

146 BVerfG 10.11.1998, 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216.

147 Siehe nur *Kirchhof*, Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, ZRP 2003, 73 (76); weiters zB *Pfab*, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, ZRP 2006, 212 (213).

148 *Pfab*, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, ZRP 2006, 212 (213).

149 Dazu ausführlich aus rechtspolitischer und verfassungsrechtlicher Sicht *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup> (2000) 393 ff mN.

150 Siehe zB BFH 28.4.2010, III R 86/07, DStRE 2008, 1187.

che Entlastung durch die Kinderfreibeträge übersteigt, stellt es eine Sozialsubvention dar.<sup>151</sup> Zusätzlich sieht das deutsche Recht in § 9c dEStG unter bestimmten Voraussetzungen und der Höhe nach begrenzt den **Abzug von Kinderbetreuungskosten** vor, und zwar in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens jedoch € 4.000 jährlich je Kind.<sup>152</sup>

## 2. Erste Republik und Deutsches Reich (1918–1945)

In der Ersten Republik sah das 1921 wiederkundgemachte,<sup>153</sup> aus der Monarchie stammende<sup>154</sup> **Personalsteuergesetz** in seinem § 157 eine **Zurechnung des Einkommens der Haushaltsangehörigen zum Haushaltsvorstand** vor,<sup>155</sup> also – im Unterschied zur Haushaltsbesteuerung – eine Zurechnung und keine gemeinsame Steuerpflicht.<sup>156</sup> Die Grundlage für die österreichische Familienbesteuerung nach dem Zweiten Weltkrieg lag jedoch in der deutschen Weimarer Republik und dem deutschen Konzept der Zusammenveranlagung im Sinne einer Haushaltsbesteuerung:<sup>157</sup> Bereits das **dEStG 1920**<sup>158</sup> normierte in §§ 16 und 17 eine **Haushaltsbesteuerung**, also eine **Zusammenveranlagung des Haushaltsvorstandes mit seiner Ehefrau und seinen Kindern**. So waren einerseits die Einkommen der Ehegatten zusammenzurechnen, andererseits das Einkommen des Haushaltsvorstandes und seiner haushaltszugehörigen minderjährigen Kinder.<sup>159</sup> Diese Zusammenrechnung führte wegen des einheitlichen progressiven Tarifs dazu, dass Eheleute bzw Familien eine höhere Steuerlast zu tragen hatten, als zwei Alleinstehende mit gleichen Gesamteinkommen. Im dEStG 1920 wurde dies im Rahmen der Tarifbestimmungen

lediglich dadurch abgemildert, dass für haushaltszugehörige Personen Freibeträge gewährt wurden, also nach § 20 dEStG 1920 nur der den Grundfreibetrag und die zusätzlichen Freibeträge übersteigende Teil des steuerbaren Einkommens steuerpflichtig war. Dieses Besteuerungsregime wurde im Wesentlichen auch im dEStG 1925 fortgeführt.<sup>160</sup> Das System der vollkommenen Haushaltsbesteuerung war indessen schon 1921 dadurch durchbrochen worden, dass Einkünfte der Ehefrau aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit aus der Beschäftigung in einem dem Ehemann fremden Betrieb von der Zusammenveranlagung ausgenommen wurden; diese Regelung wurde auch in § 22 Abs 4 dEStG 1925 übernommen.<sup>161</sup> Beibehalten wurde in §§ 50 ff dEStG 1925 jedoch das System des einheitlichen progressiven Tarifs und die Gewährung von zusätzlichen Freibeträgen für haushaltszugehörige Personen.<sup>162</sup>

Das **dEStG 1934**<sup>163</sup> hielt an der Haushaltsbesteuerung fest und normierte in § 26 dEStG 1934 eine materielle Ausdehnung dahingehend, dass sämtliche Einkünfte der Ehefrau mit denen des Ehegatten zusammengerechnet werden.<sup>164</sup> Begründet wurde dies damit, dass die bisherige Regelung, wonach Einkünfte, die die Ehefrau aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb bezogen hatte, von der Zusammenveranlagung ausgenommen waren, Doppelverdiener begünstigte.<sup>165</sup> Offenkundiges Ziel dieser Regelung war jedoch, »die Frau vom Arbeitsmarkte zu verdrängen«.<sup>166</sup> Das dEStG 1934 sah jedoch in seinem § 32 eine massive Tarifreform mit jeweils einer Einkommensteuertabelle für das veranlagte Einkommen und einer Lohnsteuertabelle für Arbeitseinkünfte vor, wobei unter anderem die Kinderermäßigungen in den Tarif integriert und wesentlich erhöht wurden.<sup>167</sup> Im Unterschied zum dEStG 1925 sollten nach

151 Dazu zB *Jachmann/Liebl*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2011); *Selder* in *Blümich*, EStG<sup>13</sup> § 31 Rz 45.

152 Dazu zB *Jachmann/Liebl*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2011).

153 BGBl 1921/275.

154 RGBl 1896/220.

155 Nach § 157 PersStG waren »[b]ehufs der Veranlagung der Einkommensteuer [...] dem Einkommen des Vorstandes der Haushaltung das Einkommen der Angehörigen dieser Haushaltung zuzurechnen«. Ausgenommen waren unter anderem »das von der Ehegattin oder anderen Haushaltsangehörigen nicht in der Wirtschaft des Steuerpflichtigen erworbene Arbeitseinkommen«, falls das Gesamteinkommen der Haushaltung einen gewissen Betrag nicht überstieg, und dem Steuerabzug unterliegendes Arbeitseinkommen von Haushaltsangehörigen.

156 Siehe VwGH 27. 2. 1953, 644/52, VwSlg 727 F/1953.

157 Dieses Konzept ging seinerseits auf die erstmals im 19. Jahrhundert in Preußen angewandte, sogenannte »rohe Haushaltsbesteuerung« zurück.

158 dRGBL 1920, 359.

159 Als Kinder waren nach § 17 dEStG 1920 neben den Abkömmlingen des Haushaltsvorstandes auch Stief-, Schwieger-, Adoptiv- und Pflegekinder sowie deren Abkömmlinge definiert.

160 dRGBL 1925 I 189.

161 Diese Ausnahme von der Zusammenveranlagung bestand nach § 23 Abs 4 dEStG 1925 auch für Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit oder unselbständiger Arbeit, die minderjährige Kinder bezogen.

162 Nach § 23 Abs 2 dEStG 1925 galten als Kinder neben den Abkömmlingen des Haushaltsvorstandes auch Stief-, Schwieger-, Adoptiv- und Pflegekinder sowie deren Abkömmlinge.

163 dRGBL 1934 I 266; siehe zur Begründung RStBl 1935, 33 (zum dEStG 1934).

164 Die Ausnahme von der Zusammenveranlagung für Kinder blieb jedoch in § 27 Abs 3 dEStG 1934 aufrecht: So schieden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, »die Kinder aus einem den Haushaltsvorstand fremden Betrieb beziehen, [...] bei der Zusammenveranlagung aus«.

165 Siehe zur Begründung RStBl 1935, 46 (zum dEStG 1934).

166 Siehe VfGH 29. 3. 1958, G 1/58, VfSlg 3334/1958, und BVerfG 17. 1. 1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.

167 Siehe RStBl 1935, 33 (49). Als Kinder waren nach § 32 Abs 2 Z 2 letzter Satz dEStG – in Anlehnung an die bisherige Begriffsbestimmung in § 23 Abs 2 dEStG 1925 – Abkömmlinge, Stiefkinder, Adoptivkinder und Pflegekinder und deren Abkömmlinge definiert, während – im Unterschied zum dEStG 1925 – Schwiegerkinder nicht mehr einbezogen wurden.

dem dESTG 1934 einerseits Kinderermäßigungen für minderjährige Kinder ohne Einschränkung im Hinblick auf deren Erwerbstätigkeit und andererseits Kinderermäßigungen unter bestimmten Voraussetzungen auch auf Antrag für volljährige Kinder bis zum 25. Lebensjahr gewährt werden. Diese Ausdehnung sei »aus bevölkerungspolitischen Gesichtspunkten gerechtfertigt, denn sie soll dem Steuerpflichtigen die Ausbildung der Kinder zu einem Beruf auch steuerlich erleichtern«. <sup>168</sup> Diese Regelungen wurden auch in das **dESTG 1938**<sup>169</sup> übernommen. Das Konzept der Haushaltsbesteuerung wurde schließlich auch in §§ 26 f dESTG 1939<sup>170</sup> fortgeführt, doch brachte dieses Gesetz erneut eine Tarifreform in Form der Einführung von nach verschiedenen, auch ethnischen Kriterien gestaffelten Steuergruppen sowohl in der Einkommensteuer- als auch der Lohnsteuertabelle; Steuerpflichtige, denen Kinderermäßigung zustand oder auf Antrag gewährt wurde, waren dabei in die »günstigste« Steuergruppe IV eingeordnet. Durch **§ 19 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1941**<sup>171</sup> wurde – in Abkehr von den diesbezüglichen Überlegungen zum dESTG 1934 – wiederum eine Ausnahme von der Zusammenveranlagung für jene Einkünfte getroffen, die die Ehefrau aus nichtselbständiger Arbeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb bezog;<sup>172</sup> diese Begünstigung sollte der Förderung des Arbeitseinsatzes der Ehefrauen dienen<sup>173</sup> und war durch die Notwendigkeit begründet, »die Frauen in der Kriegswirtschaft zu verwenden«. <sup>174</sup>

### 3. Haushaltsbesteuerung in der Zweiten Republik bis zum EStG 1967

#### a. Übernahme des reichsdeutschen Steuerrechts (1945–1953)

Das reichsdeutsche Steuerrecht wurde durch die Siebente<sup>175</sup> bzw Zwanzigste<sup>176</sup> Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften im Land Österreich

<sup>168</sup> Siehe RStBl 1935, 50 (zum dESTG 1934).

<sup>169</sup> dRGBL 1938 I 121.

<sup>170</sup> dRGBL 1939 I 297.

<sup>171</sup> dRGBL 1941 I 751.

<sup>172</sup> Diese Ausnahmebestimmung sollte nur für den Fall greifen, dass es sich um ein gegenwärtiges Arbeitsverhältnis handelt, nicht jedoch zB für Ruhegehaltsbezüge (siehe den Erlass des Reichsministers vom 29. 5. 1942, RStBl 1942, 569). Basierend auf einem Erkenntnis des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7. 9. 1950, 1855/48) wurde diese Rechtsansicht im Erlass vom 19. 4. 1951, Zl 4818, aufgegeben, sodass die Ausnahme auch dann galt, wenn die Ehefrau Einkünfte aus einem früheren Arbeitsverhältnis bezog; siehe *Pucharski*, Einkommensteuergesetz<sup>3</sup> (1951) § 19 EStDV Anm 2.

<sup>173</sup> Siehe den Erlass vom 29. 5. 1942, RStBl 1942, 569, sowie *Pucharski*, Einkommensteuergesetz (1949) § 25 Anm 2.

<sup>174</sup> So VfGH 29. 3. 1958, G 1/58, VfSlg 3334/1958. Siehe auch ErlRV 319 BlgNR VIII. GP, 10 f (zur EStG-Novelle 1957): Diese Bestimmung sollte Ehefrauen einen Anreiz geben, »eine Beschäftigung in der Rüstungsindustrie anzunehmen«.

<sup>175</sup> dRGBL 1938 I 1817.

<sup>176</sup> dRGBL 1939 I 2303.

ab 1938 bzw 1939 auch in Österreich in Kraft gesetzt. Nach dem Zweiten Weltkrieg wurde jedoch nicht zu den Grundsätzen des früheren Personalsteuergesetz<sup>177</sup> zurückgekehrt,<sup>178</sup> sondern mit dem RechtsüberleitungsgG 1945<sup>179</sup> und dem Abgabenweitertgeltungsgesetz<sup>180</sup> zunächst das reichsdeutsche Steuerrecht – konkret das dESTG 1939<sup>181</sup> idF der Steuervereinfachungs-Verordnung 1944<sup>182</sup> – in die österreichische Rechtsordnung der Zweiten Republik übernommen. Ein erster Austrifizierungsschritt erfolgte durch das StÄndG 1946,<sup>183</sup> in dem ab der Veranlagung für 1946 unter anderem die Steuergruppen des Tarifs novelliert wurden, »weil sie, auf biologischer Grundlage beruhend, ein Werkzeug der nationalsozialistischen Bevölkerungspolitik bildeten«. <sup>184</sup> Auch die Bestimmung über die Haushaltsbesteuerung im Hinblick auf Kinder (§ 27) wurde dadurch modifiziert. Die Tarifbestimmungen und die Kinderermäßigungen wurden auch nachfolgend novelliert, etwa im StÄndG 1949,<sup>185</sup> wobei die Kinderermäßigung so gestaltet war, dass sie bei einem Einkommen von S 50.000 ihr Maximum erreichte, sodann bis zu einem Einkommen von S 100.000 unverändert blieb und sich danach wieder verminderte und bei einem Einkommen von S 142.250 zur Gänze entfiel. <sup>186</sup>

#### b. Haushaltsbesteuerung im EStG 1953 (1954–1967)

Die »**Austrifizierung**« des **Einkommensteuerrechts** erfolgte sodann mit dem **EStG 1953**,<sup>187</sup> mit dem in §§ 26 ff das Konzept der **Haushaltsbesteuerung** unter Einbeziehung der Ehepartner und der Kinder<sup>188</sup> nach dem Mus-

<sup>177</sup> BGBl 1921/275.

<sup>178</sup> Die damalige Forderung, »auf dem Gebiete des Einkommensteuerrechtes das alte österreichische Personalsteuergesetz wieder einzuführen, war von der damaligen Provisorischen Staatsregierung abgelehnt worden, weil ein solcher Schritt im Hinblick auf die geänderten Wirtschaftsverhältnisse und im Hinblick auf das Fehlen eines mit der Handhabung der alten österreichischen Abgabenvorschriften vertrauten Beamtenkörpers sowohl für die Abgabepflichtigen als auch für die Abgabenverwaltung schwere Nachteile mit sich gebracht und vor allem das kontinuierliche Einfließen von Steuern gefährdet hätte«. Siehe *Pucharski*, Einkommensteuergesetz (1949) 1.

<sup>179</sup> StGBL 1945/6.

<sup>180</sup> StGBL 1945/12.

<sup>181</sup> dRGBL 1939 I 297.

<sup>182</sup> dRGBL 1944 I 202.

<sup>183</sup> BGBl 1946/171.

<sup>184</sup> Siehe *Pucharski*, Einkommensteuergesetz (1949) 2.

<sup>185</sup> BGBl 1949/132.

<sup>186</sup> Siehe *Pucharski*, Einkommensteuergesetz<sup>3</sup> (1951) § 33 Anm 13.

<sup>187</sup> BGBl 1954/1.

<sup>188</sup> Als Kinder waren nach § 32 Abs 4 Z 3 EStG 1953 leibliche Kinder und deren Nachkommen, Stiefkinder und Adoptivkinder sowie andere minderjährige Personen, die dauernd in den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgenommen sind und von ihm unterhalten und erzogen werden, ausgenommen Kostkinder, definiert.



ter des reichsdeutschen Steuerrechts fortgeführt wurde. Denn der synthetische Charakter der Einkommensteuer

*»muß zwangsläufig zur Haushaltsbesteuerung führen. Diese hat zur Folge, daß die Gesamtheit der von einer Familie erzielten Einkünfte als Einheit behandelt und als Ganzes beim Haushaltsvorstand besteuert wird. Dieser Gedanke ergibt sich aus dem Charakter der Familie, die sozial, wirtschaftlich und ethisch eine Gemeinschaft darstellt.«<sup>189</sup>*

Dabei ging der Gesetzgeber davon aus, dass die **Einkünfte der Ehegatten zu einer wirtschaftlichen Einheit** zusammenfließen, was ihre Zusammenfassung unter den Begriff des Einkommens der Gemeinschaft rechtfertigt.<sup>190</sup> Der Haushaltsvorstand hatte dabei gem § 28a EStG 1953 in seiner Steuererklärung auch die Einkünfte der nach §§ 26f EStG 1953 mit ihm zusammen zu veranlagenden Personen anzugeben.<sup>191</sup> Obwohl damals aufgrund einer Vielzahl von Ausnahmen und systematischen Durchbrechungen der Haushaltsbesteuerung<sup>192</sup> nur eine statistisch geringe Zahl von Zusammenveranlagungen erfasst war<sup>193</sup> und eine Aufhebung der Haushaltsbesteuerung durchaus erwogen und auf den ersten Blick auch budgetär vertretbar gewesen wäre, sprachen gegen eine Aufgabe der Zusammenveranlagung – aus Sicht der damaligen Steuerdogmatik<sup>194</sup> – folgende Bedenken:

*»[N]ach Aufhebung der Haushaltsbesteuerung sind die Ehegatten in der Lage, durch Vermögensübertragung oder Beteiligungsverträge das Einkommen, das etwa nur der Ehemann allein erzielt, zu teilen, um dadurch die Einkommensteuer je nach dem Grade der Teilung bis auf die Hälfte oder noch mehr zu ermäßigen. Bei Aufrechterhaltung der Haushaltsbesteuerung kann durch solche zivilrechtlichen Verträge der Ehegatten eine Milderung der Steuer nicht erreicht werden, weil die Einkünfte immer zusammengerechnet werden. Fällt aber die Haushaltsbesteuerung weg, dann kann den Ehegatten nicht verwehrt wer-*

*den, durch zivilrechtlich gültige Verträge ihre Vermögens- und Einkommensverhältnisse so zu regeln, wie es ihnen steuerlich vorteilhaft erscheint. Es gibt keine rechtliche Möglichkeit, einem Unternehmer zu verbieten, seine Ehefrau als Gesellschafterin zu beteiligen. Der Umstand, daß für eine solche schenkungsweise Beteiligung der Ehefrau eine Schenkungssteuer zu entrichten wäre, würde kein Hindernis für die Durchführung der Schenkung sein, da die einmalige Entrichtung der zwischen Ehegatten niedrigen Schenkungssteuer eine wesentlich geringere Belastung im Vergleich zu der für eine unbeschränkte Zeit zu leistenden hohen Einkommensteuer wäre.«<sup>195</sup>*

Die Regelung des § 19 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1941<sup>196</sup> zur Ausnahme von der Zusammenveranlagung für jene Einkünfte der Ehefrau (nicht aber des Ehemannes<sup>197</sup>), die diese aus nichtselbständiger Arbeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb bezog, wurde in § 26 Abs 3 EStG 1953 übernommen.<sup>198</sup> Damit war aber auch eine ursprünglich als vorübergehend gedachte Ausnahmebestimmung zum Dauerrecht geworden, wodurch

*»in das Steuersystem ein Moment der Ungleichmäßigkeit hineingetragen [wird], das Ergebnisse zeitigt, die auch logisch unverständlich erscheinen. Denn es ist verstandesmäßig nicht einzusehen, warum eine Zusammenveranlagung zu unterbleiben hat, wenn der Ehemann etwa ein Gewerbetreibender, die Ehefrau Arbeitnehmerin ist, daß aber im umgekehrten Falle, wenn der Ehemann Arbeitnehmer und die Ehefrau Gewerbetreibende ist, eine Zusammenveranlagung zu erfolgen habe. Die gleiche Ungereimtheit ergibt sich auch, wenn etwa der Ehemann ein Gewerbetreibender ist und die Ehefrau einen freien Beruf ausübt, oder wenn beide Ehegatten einen freien Beruf ausüben.«<sup>199</sup>*

Auch der österreichische Verfassungsgerichtshof hegte Bedenken gegen diesen Aspekt der Haushaltsbesteuerung und erblickte in § 26 Abs 3 EStG 1953 eine **verfassungswidrige Differenzierung nach dem Geschlecht**, die zur Aufhebung dieser Bestimmung führte.<sup>200</sup> Der VfGH

189 ErlRV 319 BlgNR VIII. GP, 10 (zur EStG-Novelle 1957).

190 VfGH 21.3.1964, G 13/63.

191 Die Bestimmung des § 28a EStG 1953 wurde zunächst in der Stammfassung des EStG 1953 (BGBl 1954/1) eingefügt und sodann maßgeblich im Rahmen der EStG-Novelle 1960 (BGBl 1960/284) modifiziert, um den verfassungsgerichtlichen Vorgaben (VfGH 29.3.1958, G 1/58, VfSlg 3334/1958) zu entsprechen.

192 Siehe auch *Kristen*, Familienbesteuerung (2000) 102f.

193 Nach einer vom Statistischen Zentralamt durchgeführten Sondererhebung gab es Mitte der 1950er Jahre nur 15.222 Zusammenveranlagungsfälle, was bei einer Gesamtzahl von veranlagten Steuerpflichtigen von 345.886 nicht einmal 5% ausmachte; siehe ErlRV 319 BlgNR VIII. GP, 11 (zur EStG-Novelle 1957).

194 Siehe zum heutigen Stand der steuerlichen Anerkennung von Vertragsverhältnissen in der Familie Rz 1127 EStR 2000.

195 ErlRV 319 BlgNR VIII. GP, 11 (zur EStG-Novelle 1957).

196 dRGBL 1941 I 751.

197 Siehe nur *Pucharski*, Einkommensteuergesetz<sup>3</sup> (1951) § 19 EStDV Anm 3.

198 Siehe auch VfGH 29.3.1958, G 1/58, VfSlg 3334/1958.

199 ErlRV 319 BlgNR VIII. GP, 11.

200 VfGH 29.3.1958, G 1/58, VfSlg 3334/1958. Zur Vermeidung von Zweifeln über das Außerkrafttreten wurde vom österreichischen Gesetzgeber die frühere Rechtslage durch Verfassungsbestimmungen bis einschließlich der Veranlagung 1959 abgesichert (siehe Art III des BG BGBl 1958/147 und Art III des BG BGBl 1959/301).

machte zudem deutlich, dass es aus verfassungsrechtlicher Sicht für das Einkommensteuerrecht einerseits einer Unterscheidung zwischen gemeinsam wirtschaftenden und getrennt wirtschaftenden Ehegatten bedürfe, und andererseits eheähnliche Wirtschaftsgemeinschaften in die Haushaltsbesteuerung einzubeziehen seien.<sup>201</sup> In diesem Zusammenhang hielt der VfGH aber auch ein Abgehen von der Haushaltsbesteuerung nicht für erforderlich:

*»Der Verfassungsgerichtshof lehnt die Auffassung ab, daß der Gesetzgeber gehalten wäre, das Einkommensteuerrecht nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung zu gestalten. Ein solcher Grundsatz ist weder verfassungsrechtlich verankert noch ist er aus tragenden Gedanken der verfassungsrechtlichen Ordnung ableitbar. Der Gesetzgeber ist daher bei der gegebenen Verfassungsrechtslage berechtigt an der Haushaltsbesteuerung festzuhalten, wenn er nur vermeidet, wirtschaftlich gleiche Gruppierungen ungleich zu behandeln.«<sup>202</sup>*

Der Gesetzgeber trug der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung im Rahmen der EStG-Novelle 1960<sup>203</sup> Rechnung: Die Haushaltsbesteuerung erfasste fortan einerseits in § 26 Abs 1 EStG 1953 das **gesamte Einkommen der Ehegatten**, ohne nach der Art der Einkünfte oder dem Geschlecht des Ehepartners zu differenzieren,<sup>204</sup> und bezog in § 26 Abs 2 EStG 1953 andererseits auch die Haushaltsgemeinschaft ein, »die in wirtschaftlicher Hinsicht gleich einer Ehe eingerichtet ist«.<sup>205</sup> Diese Neuregelung wurde vom VfGH dann auch als verfassungsrechtlich unbedenklich erachtet.<sup>206</sup> Die dadurch – wie schon im dEStG 1934 – erfolgte Wiedereinführung der vollkommenen Haushaltsbesteuerung unter Einbeziehung sämtlicher Einkünfte des Partners wurde durch die Einfügung einer Veranlagungsgrenze in § 93 EStG idF EStG-Novelle 1960<sup>207</sup> dadurch gemildert, dass die Ausdehnung der Zusammenveranlagung auf Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nur in solchen Fällen Wirkung haben konnte, in denen das Einkommen S 150.000

überstieg.<sup>208</sup> Waren nämlich im Einkommen Einkünfte enthalten, von denen ein Steuerabzug vom Arbeitslohn vorzunehmen ist, so wurde der Steuerpflichtige nach § 93 Abs 1 lit a EStG 1953 mit dem Einkommen nur dann veranlagt, wenn »das Einkommen 150.000 S übersteigt und darin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mehrerer Personen (§§ 26 und 27) enthalten sind«. Die dadurch herbeigeführte Benachteiligung jener Ehepaare, bei denen das Haushaltseinkommen lediglich aus der Erwerbstätigkeit eines Ehegatten stammt, wurde erst durch die Einführung des Alleinverdienerabsetzbetrages durch das EStG 1967<sup>209</sup> gemildert.<sup>210</sup>

Das EStG 1953 übernahm auch die tariflichen Steuergruppen und zudem in § 32 Abs 9 auch das frühere System der Kinderermäßigungen, die ab einer Einkommenshöhe von S 100.000 »eingeschliffen« wurden. Mit der EStG-Novelle 1962<sup>211</sup> wurde – sodann in § 32 Abs 10 – zusätzlich eine Staffelung der Kinderermäßigung nach der Zahl der Kinder eingeführt<sup>212</sup> und die Einschleifung der Kinderermäßigung erst ab einer Grenze von S 145.000 vorgenommen. Dieser Abbau der Kinderermäßigungen ab einer gewissen Einkommenshöhe wurde vom VfGH auch nicht als unsachliche Differenzierung angesehen.<sup>213</sup>

Um den **Progressionsnachteil der Zusammenveranlagung mehrere Steuerpflichtiger** und damit die »Härten der Haushaltsbesteuerung«<sup>214</sup> zu mildern, wurde im Rahmen der EStG-Novelle 1957<sup>215</sup> mit § 32a zudem eine Tarifbegünstigung für Arbeitseinkünfte vorgesehen, die durch die EStG-Novellen 1960<sup>216</sup> und 1964<sup>217</sup> nachgeschärft wurde. Die Milderung nach § 32a erfolgte dabei in pauschaler Form dahingehend, dass bei »Doppelverdienern« eine Kürzung des Einkommens um einen Freibetrag von höchstens S 20.000 vorzunehmen war. Der VfGH hegte gegen diese Maßnahme auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken.<sup>218</sup> Ebenfalls im Jahr 1957 wurde mit § 103a EStG 1953 eine Förderung der Neugründung eines Haushaltes durch die explizite Normierung einer abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastung eingeführt.<sup>219</sup>

201 VfGH 29.3.1958, G 1/58, VfSlg 3334/1958.

202 VfGH 29.3.1958, G 1/58, VfSlg 3334/1958.

203 BGBl 1960/284.

204 Siehe *Pucharski/Jiresch*, Einkommensteuergesetz<sup>7</sup> (1965) § 26 Anm 1.

205 Zur Auslegung siehe *Pucharski/Jiresch*, Einkommensteuergesetz<sup>7</sup> (1965) § 26 Anm 4 mwN.

206 VfGH 28.6.1962, B 147/61. Die in § 26 Abs 2 EStG 1953 idF der EStG-Novelle 1960 noch enthaltene Regelung, dass eine Zusammenveranlagung dann zu unterbleiben hat, wenn sich »bei der Zusammenrechnung eine geringere Steuerbelastung als bei getrennter Besteuerung« ergibt, wurde allerdings als verfassungswidrig aufgehoben; siehe VfGH 21.3.1964, G 13/63.

207 BGBl 1960/284.

208 Siehe *Pucharski/Jiresch*, Einkommensteuergesetz<sup>7</sup> (1965) § 26 Anm 1.

209 BGBl 1967/268.

210 Siehe dazu sogleich unten Kapitel II.C.3.c).

211 BGBl 1962/167.

212 Dazu *Pucharski/Jiresch*, Einkommensteuergesetz<sup>7</sup> (1965) § 32 Anm 12.

213 VfGH 29.6.1962, B 392/61.

214 So ErlRV 319 BlgNR VIII. GP, 12 (zur EStG-Novelle 1957).

215 BGBl 1957/283, nachfolgend novelliert durch die EStG-Novelle 1960, BGBl 1960/284.

216 BGBl 1960/284.

217 BGBl 1964/187.

218 VfGH 28.6.1962, B 147/61.

219 Siehe die Abänderung des EStG 1953 durch BGBl 1957/69, erneut geändert durch die 2. Einkommensteuernovelle 1966, BGBl 1956/202.

c. *Haushaltsbesteuerung im EStG 1967*  
(1968–1972)

Dieser Rechtsstand der §§ 26, 27, 28a und 32a EStG wurde sodann nahezu unverändert in das **EStG 1967**<sup>220</sup> übernommen;<sup>221</sup> auch die Förderung der Neugründung eines Hausstandes wurde aus § 103 EStG 1953 in einen neuen § 33a überführt.<sup>222</sup> An diesem Konzept änderte sich während der gesamten Geltungsdauer des EStG 1967 nichts.<sup>223</sup> Das EStG 1967 führte jedoch zu einer wesentlichen Änderung der Tarifbestimmungen, die neben einer Neugestaltung des normalen Tarifs unter Einordnung zusammenveranlagter Haushalte in die »günstigere« Steuergruppe B familienbezogen in § 32 Abs 3 Z 2 die Einführung des Alleinverdienerabsetzbetrages vorsah und in § 32 Abs 4 die bisherigen Kinderermäßigungen durch Kinderfreibeträge ersetzte.<sup>224</sup> Die Einführung eines bemessungsgrundlagenmindernden, von Kindern unabhängigen Alleinverdienerabsetzbetrages von S 4.000 sollte eine Milderung der Ungleichbehandlung jener Ehepaare, »bei denen das Haushaltseinkommen nur aus der Erwerbstätigkeit eines Ehegatten (Alleinverdiener) stammt«, gegenüber Ehepaaren, bei denen beide Ehegatten erwerbstätig sind, herbeiführen, zumal im früheren Recht nur für letztere Begünstigungen vorgesehen waren. Die **Begünstigung der erwerbstätigen Ehepaare** bestand – neben § 32a EStG – insbesondere darin,

*»daß, falls beide Ehegatten Arbeitnehmer sind, bis zu einem Haushaltseinkommen von 150.000 S<sup>225</sup> keine Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgt. Die Einkünfte beider Ehegatten werden daher in diesem Falle nicht zusammengerechnet, sodaß die auf das Haushaltseinkommen entfallende Einkommensteuer durch die auf Basis der niedrigeren Progressionsstufen einbehaltenen Lohnsteuer abgegolten ist. Dadurch genießen diese erwerbstätigen Ehepaare das Existenzminimum doppelt und behalten auch die Vorteile der Steuergruppe II. [...] Dagegen unterliegt derzeit der alleinverdienende Familienerhalter der*

*vollen Progression des Einkommensteuertarifes und genießt das Existenzminimum nur einmal.*

*Um diese Diskriminierung des Alleinverdieners zu mildern, sieht der Entwurf die Einführung eines Freibetrages für Alleinverdiener in Höhe von 4000 S vor, der vor Anwendung des Tarifes vom Einkommen abzuziehen ist und damit das Existenzminimum um diesen Betrag erhöht. Um Härten zu vermeiden, die dadurch auftreten, daß der andere Ehegatte eine vorübergehende oder nur geringfügige Erwerbstätigkeit ausübt, sollen für die Frage, ob das Einkommen nur aus der Erwerbstätigkeit eines Ehegatten stammt, Einkünfte des anderen Ehegatten bis zu einem Jahresbetrag von 3000 S (nach Abzug der Werbungskosten oder Betriebsausgaben) unbeachtlich sein.«<sup>226</sup>*

An Stelle der früheren Kinderermäßigungen durch degressive, verschieden hohe prozentuelle Abschläge von den Steuersätzen traten durch das EStG 1967 in § 32 Abs 4 starre Kinderfreibeträge von S 7.000 für das erste und zweite Kind und S 8.000 für das dritte und jedes weitere Kind, die das im Tarif der Steuergruppe B eingebaute Existenzminimum erhöhten. Die Erläuterungen betonten, dass es sich dabei um eine gleichheitssatzkonforme Berücksichtigung der durch die Erhaltung von Kindern eintretenden Beeinträchtigung wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit handle und keine Begünstigung geschaffen werden sollte.<sup>227</sup> Die steuerpolitische Zielsetzung wurde klar formuliert:

*»Der Entwurf soll auch eine stärkere Berücksichtigung der Lasten, die durch die Erhaltung von Kindern entstehen, bewirken. Hiezu muß grundsätzlich festgehalten werden, daß die Berücksichtigung des Familienstandes bei der Einkommensbesteuerung lediglich der Durchsetzung des Gleichheitsgrundsatzes im Rahmen der Steuergerechtigkeit dient, wonach jedermann nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit herangezogen werden darf, wobei Gruppen gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich besteuert werden sollen. Bei gleichem Einkommen ist ein Familienvater mit drei Kindern steuerlich weniger leistungsfähig als ein Familienvater mit einem Kind oder ein Kinderloser. Die Berücksichtigung des Familienstandes, insbesondere die Einräumung von steuerlichen Erleichterungen für Familien mit Kindern stellt daher keine Begünstigung für die Familien dar, sondern lediglich die Anwendung des in der Bundesverfassung verankerten Gleichheitsgrundsatzes auf das Steuerrecht. Da ein gewisses Existenzminimum steuerfrei bleiben muß, ergibt*

220 BGBl 1967/268 (ab 1968).

221 Siehe auch ErlRV 545 BlgNR XI. GP, 57 ff.

222 Dazu ErlRV 545 BlgNR XI. GP, 60.

223 § 32a wurde durch BGBl 1970/370 geändert (Anhebung der Maximalkürzung von S 20.000 auf S 26.000), § 33a wurde durch BGBl 1970/370 und BGBl 1971/460 geändert; siehe dazu Werner, Neuregelung des § 33a EStG 1967, ÖStZ 1972, 11 (11 f).

224 Die Definition der Kinder entsprach dem bisherigen Recht: Nach § 32 Abs 4 Z 3 EStG 1967 erfasste sie leibliche Kinder und deren Nachkommen, Stiefkinder und Wahlkinder sowie andere minderjährige Personen, die dauernd in den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgenommen sind und von ihm unterhalten und erzogen werden, ausgenommen Kostkinder.

225 Dieser in § 93 Abs 1 lit a EStG vorgesehene Betrag wurde durch die EStG-Novelle 1970 (BGBl 1970/370) ab 1971 auf S 200.000 erhöht.

226 ErlRV 545 BlgNR XI. GP, 59.

227 ErlRV 545 BlgNR XI. GP, 59.

sich als zwangsläufige Folge, daß dieses Existenzminimum umso größer sein muss, je größer die Familie ist. Der Entwurf sieht daher vor, daß das Existenzminimum durch Einräumung von Kinderfreibeträgen entsprechend erhöht wird. Diese steuerliche Berücksichtigung muß sich als konsequente Folge eines Progressionstarifes zwangsläufig umso mehr auswirken, je höher der Steuersatz ist, mit dem ein bestimmtes Einkommen zur Steuerleistung herangezogen wird.«<sup>228</sup>

#### 4. Individualbesteuerung in der Zweiten Republik seit dem EStG 1972

##### a. Individualbesteuerung im EStG 1972 (1973–1988)

Der **Weg zur Individualbesteuerung** wurde durch das **EStG 1972**<sup>229</sup> eingeschlagen.<sup>230</sup> Die Erläuterungen weisen zunächst darauf hin, dass von der Haushaltsbesteuerung ohnehin nur eine Minderzahl der an sich zusammen zu veranlagenden Steuerpflichtigen erfasst werde und dass die Härteregelelungen zur Entschärfung der Haushaltsbesteuerung nur bei bestimmten Einkunftsarten Platz greifen würden.<sup>231</sup> Die rechtspolitische Entscheidung für den Wechsel zur Individualbesteuerung wurde sodann nur kurz begründet:

»In Anbetracht des soziologischen Wandels der Familienstruktur erscheint der Übergang zur Individualbesteuerung, also zu einer Besteuerung jedes Einzelnen allein mit dem von ihm erzielten Einkommen, die modernste und gerechteste Lösung.«<sup>232</sup>

Der soziologische Wandel der Familienstruktur von einer eher patriarchalischen Ehe- und Familienauffassung hin zu einer **partnerschaftlichen Auffassung von Ehe und Familie** wurde auch im Schrifttum – neben der durchbrechungsbedingten Regellosigkeit des Haushaltsbesteuerungssystems – als eine wesentliche Ursache für die Systemumstellung angesehen.<sup>233</sup> Die Individualbesteuerung solle »die selbständige Stellung der Ehefrau und der Kinder gegenüber dem Ehemann und Familienvater zum Ausdruck bringen und damit einen Beitrag zur **Emanzipation der Ehefrau und der Kinder** aus den patriarchischen Bedingungen leisten, deren Verwirklichung die Familienpolitik der Bundesregie-

rung auf ihr Banner geheftet hat«.<sup>234</sup> Der Gesetzgeber des EStG 1972 hat sich damit auch gegen jene Stimmen entschieden, die zu Gunsten des Familientarifsplittings erhoben wurden,<sup>235</sup> und dies folgendermaßen begründet:

»Die Familienbesteuerung in der Form des Splittings würde im wesentlichen bedeuten, daß die Einkünfte jener Personen, die zu dieser Form der Haushaltsbesteuerung herangezogen werden, zunächst zusammengerechnet – also zusammenveranlagt – werden. In weiterer Folge wird aber dieses zusammengerechnete Einkommen durch die Zahl der haushaltsangehörigen Personen – beim Ehegatten-Splitting durch zwei – geteilt (»gesplittet«) und erst auf die Einkommensteile der Einkommensteuertarif angewendet. Die Summe der auf die Einkommensteile entfallenden Einkommensteuer ergibt die auf den Haushalt entfallende Einkommensteuer.

Zum Splitting kommt es aber nicht nur, wenn mehrere Haushaltsmitglieder verdienen, sondern auch, wenn ein alleinverdienender Familienerhalter das Haushaltseinkommen erzielt. Das Splitting bewirkt dadurch, daß der progressive Einkommensteuertarif nur auf die einzelnen Einkommensteile angewendet wird, eine Verminderung der Steuerlast. Dieser Splittingeffekt wirkt sich auf Grund der steigenden Einkommensteuersätze (Progression) bei höheren Einkommen stärker aus als bei niederen und mittleren Einkommen. Das Splitting bringt also besonders den Beziehern hoher Einkommen, die an sich keiner besonderen steuerlichen Entlastung bedürften, eine Steuermilderung. Gegen das Splitting sprechen aber auch noch andere Argumente:

Das Splitting erweist sich nämlich auch für die Alleinstehenden als nachteilig. Der Steuerausfall, den eine verminderte steuerliche Belastung der Familien bzw. Haushalte nach sich zieht, zwingt nämlich dazu, die Einkommensteuersätze höher anzusetzen. Diese höheren Einkommensteuersätze kommen aber voll auf die Einkommen der Alleinstehenden zur Anwendung. Bei Einführung eines Splittings wäre eine höhere Besteuerung der Alleinstehenden kaum zu vermeiden. Eine relativ überhöhte Besteuerung der Alleinstehenden läßt sich übrigens auch aus dem Grundmodell des Splittings ableiten. Dieses geht nämlich davon aus, daß ein Einkommen, das zwei Ehegatten zur Verfügung steht, durch zwei zu splitten ist, weil es der Bedürfnisbefriedigung von zwei Personen dient; ein gleich hohes Einkommen eines Alleinstehenden ist

228 ErlRV 545 BlgNR XI. GP, 51.

229 BGBl 1972/440 (ab 1973).

230 Dazu Schubert/Pokorny, Das Einkommensteuergesetz 1972, ÖStZ 1973, 17 (18 f und 33 ff).

231 ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 51.

232 ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 51.

233 Siehe Gassner, Individualbesteuerung, Haushaltsbesteuerung und Splitting, FJ 1973, 137 (138); Kristen, Familienbesteuerung (2000) 103.

234 Gassner, Individualbesteuerung, Haushaltsbesteuerung und Splitting, FJ 1973, 137 (141).

235 Siehe für einen kurzen Überblick dazu Kristen, Familienbesteuerung (2000) 103 f.

aus denselben Überlegungen nicht zu splitten. Dabei wird jedoch übersehen, daß zwei Ehegatten in Verhältnis zum Alleinstehenden gar nicht den doppelten Betrag zur Lebensführung benötigen, weil verschiedene Kosten der Lebensführung, wie z. B. für Miete, Beleuchtung und Beheizung nicht im doppelten Ausmaß anfallen. Derartige Erwägungen dürften übrigens die USA veranlaßt haben, ein Ehegattensplitting mit einem geringeren Splittingfaktor als zwei einzuführen und damit aber auch das Splitting zu verwässern.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß von den Verfechtern des Splittings grundsätzlich übersehen wird, daß der Einkommensteuertarif bei Einführung des Splittings anders gestaltet sein müßte, als der derzeitige Tarif, wodurch die steuerlichen Vorteile, die man sich vom Splitting erhofft, teilweise wieder rückgängig gemacht würden.

Selbst wenn keine sachlichen Einwände gegen das Splitting bestünden, wäre die Finanzverwaltung personalmäßig und raummäßig nicht in der Lage, alle bisher nicht veranlagten Alleinverdiener (Lohnsteuerpflichtige!) und alle bisher individuell besteuerten Doppelverdiener (Arbeitnehmerehepaar bis 200.000 S Einkommen) zum Splitting zu veranlagern, zumal bei diesen Steuerpflichtigen die Lohnsteuererhebung im Interesse der Staatsfinanzen nicht wegfällen könnte.<sup>236</sup>

Auf Basis dieser grundlegenden Entscheidung für die Individualbesteuerung wurden durch das **ESTG 1972**<sup>237</sup> und nachfolgende Novellen die Weichen gestellt. Zusätzlich zur Neugestaltung des Steuertarifs ging das ESTG 1972 vom Konzept der bemessungsgrundlagenbezogenen Freibeträge ab und sah **steuermindernde Absetzbeträge** vor.<sup>238</sup> Die Berücksichtigung der Absetzbeträge war jedoch nach § 33 Abs 10 EStG mit der Höhe der Steuer begrenzt, sodass es zu keiner Negativsteuer (Steuererstattung) kommen konnte.<sup>239</sup> Im Einzelnen sind folgende Änderungen erfolgt:

- ▷ Die Vorschriften über die Zusammenveranlagung der §§ 26f EStG 1967 und andere haushaltsbesteuerungsrechtliche Vorschriften<sup>240</sup> wurden nicht in das ESTG 1972 übernommen. Allerdings erfolgte im Rahmen der Tarifbestimmung des § 33 EStG 1972 noch keine konsequente **Umstellung auf die Individual-**

**besteuerung**, zumal – aus budgetären Gründen<sup>241</sup> – noch zwei Steuergruppen beibehalten wurden.<sup>242</sup> Diese Unterscheidung wurde erst durch die EStG-Novelle 1974<sup>243</sup> beseitigt, wodurch erst ab 1975 die Ledigen den Verheirateten tariflich gleichgestellt wurden. Seither besteht ein einheitlicher Tarif, der nicht nach Steuergruppen unterscheidet.

- ▷ Der Alleinverdienerfreibetrag des § 32 Abs 3 Z 2 EStG 1967 wurde durch einen an die Ehe anknüpfenden **Alleinverdienerabsetzbetrag** in § 33 Abs 6 EStG 1972 abgelöst, womit der gesetzlich ehelichen Unterhaltspflicht Rechnung getragen werden sollte.<sup>244</sup> Nach der Stammfassung stand der Alleinverdienerabsetzbetrag von ursprünglich S 1.500 jährlich jedem verheirateten Steuerpflichtigen zu, wenn der von ihm nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte entweder überhaupt keine steuerpflichtigen Einkünfte oder Einkünfte von insgesamt nicht mehr als S 7.000 jährlich erzielt. Nach der Einschätzung des Gesetzgebers sollte der Alleinverdienerabsetzbetrag im Durchschnitt über der Steuerersparnis liegen, die der Alleinverdienerfreibetrag bisher erbrachte.<sup>245</sup> Der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde nachfolgend durch die EStG-Novelle 1974<sup>246</sup> auf S 2.400 (für 1975 bis 1978), durch die EStG-Novelle 1978<sup>247</sup> auf S 3.200 (für 1979 bis 1982), durch das AbgÄG 1981<sup>248</sup> auf S 3.900 (1983 bis 1985) erhöht; die Zuverdienstgrenze für den anderen Ehepartner war durch die EStG-Novelle 1978<sup>249</sup> von S 7.000 auf S 10.000 (1979 bis 1988) angehoben worden. Zielsetzung des Alleinverdienerabsetzbetrages war es, das im Fall einer Haushaltsgemeinschaft steigende, steuerlich zu berücksichtigende (gemeinsame) Existenzminimum wenigstens zum Teil zu berücksichtigen.<sup>250</sup> Durch das **AbgÄG 1986**<sup>251</sup> wurde zusätzlich zum Grundbetrag von S 3.900 wiederum ein **Kinderzuschlag** zum Alleinverdienerabsetzbetrag von S 600 jährlich für jedes Kind iSd § 119 EStG (1986 bis 1988) eingeführt, wodurch »eine familienpolitische Maßnahme gesetzt werden« sollte.<sup>252</sup>

236 ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 51 f.

237 BGBl 1972/440 (ab 1973).

238 Schubert/Pokorny, Das Einkommensteuergesetz 1972, ÖStZ 1973, 17 (34).

239 Siehe auch ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 71 (zum EStG 1972).

240 Dies betraf § 28a (Erklärungspflicht), § 53 (Sonderausgaben mitverdienender Haushaltsangehöriger), § 32a (Freibetrag für »Doppelverdiener«) und § 93 Abs 1 lit a und Abs 2 (Veranlagungsgrenze und Besteuerungsmilderung).

241 Siehe ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 70.

242 Dazu Schubert/Pokorny, Das Einkommensteuergesetz 1972, ÖStZ 1973, 17 (33).

243 BGBl 1974/469.

244 Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-HB (1985) § 33 Tz 17.

245 ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 70 (zum EStG 1972).

246 BGBl 1974/469.

247 BGBl 1978/571.

248 BGBl 1981/620.

249 BGBl 1978/571.

250 Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-HB (1985) § 33 Tz 17.

251 BGBl 1986/562.

252 Siehe ErlRV 1082 BlgNR XVI. GP, 6 (zum AbgÄG 1986).

- ▷ Mit dem AbgÄG 1981<sup>253</sup> wurde schließlich ab 1982 ein **kinderabhängiger Alleinerhalterabsetzbetrag** in § 32 Abs 4 EStG 1972 als alternative Ergänzung zum Alleinverdienerabsetzbetrag eingeführt.<sup>254</sup> Der Alleinverdienerabsetzbetrag stand danach »auch jedem Alleinerhalter mit mindestens einem Kind im Sinne des § 119 zu«. Als Alleinerhalter wurde jeder Steuerpflichtige definiert, der unverheiratet bzw getrennt ist und nicht in eheähnlicher Gemeinschaft lebt und selbst keine oder nur geringfügige Unterhaltsleistungen (nicht mehr als S 10.000) erhält. Mit dem Alleinerhalterabsetzbetrag sollten jedoch nicht die Aufwendungen abgegolten werden, die die materielle Unterhaltungspflicht gegenüber dem Kind nach sich zieht, sondern vielmehr ein wirtschaftlicher Ausgleich für die Behinderung des Alleinerhalters im Erwerbsleben infolge der Sorgepflicht für Kinder vorgesehen werden.<sup>255</sup>
- ▷ Die Kinderfreibeträge des § 32 EStG 1967 wurden in § 33 Abs 7 EStG 1972 durch **Kinderabsetzbeträge** von zunächst S 3.200 für das erste Kind und S 4.200 für das zweite und jedes weitere Kind ersetzt.<sup>256</sup> Mit dem Ersatz der Kinderfreibeträge durch Absetzbeträge »soll allen Kindern ab Erreichen der Einkommensgrenzen, von denen an sich die Absetzbeträge voll auswirken, in gleicher Weise Rechnung getragen werden«, wobei als Grundsatz der Neuregelung gelte, »daß jedes Kind im gleichen Ausmaß als förderungswürdig anzusehen ist«. <sup>257</sup> Dadurch würden – im Unterschied zum früheren System der Kinderfreibeträge – auch »Kinder von Alleinverdienern und von doppelverdienenden Ehegatten nunmehr gleich berücksichtigt werden«. <sup>258</sup> Der Gesetzgeber des EStG 1972 ging auch davon aus, dass die steuerlichen Vorteile aus den Kinderabsetzbeträgen im Durchschnitt wesentlich über den steuerlichen Auswirkungen der Kinderfreibeträge liegen würden. <sup>259</sup> Die Regelungen über die Kinderabsetzbeträge wurden nachfolgend durch die EStG-Novelle 1974<sup>260</sup> geändert, indem der Absetzbetrag für jedes Kind auf S 4.200 festgesetzt

wurde, und sind sodann durch das 2. AbgÄG 1977<sup>261</sup> zur Gänze entfallen.<sup>262</sup> Erst das AbgÄG 1986<sup>263</sup> führte wieder einen Kinderzuschlag zum Alleinverdienerabsetzbetrag ein.<sup>264</sup>

Mit dem 2. AbgÄG 1977<sup>265</sup> wurde in § 119 EStG 1972 auch eine allgemeine einkommensteuerliche Definition des Kindesbegriffes eingeführt, wobei auf den Bezug von Familienbeihilfe abgestellt wurde. Die Förderung der Neugründung eines Hausstandes nach § 33a EStG 1967 wurde nahezu unverändert in § 35 EStG 1972 übernommen.<sup>266</sup> Während aber die Förderung der Hausstandsgründung für ledige Steuerpflichtige mit dem AbgÄG 1983<sup>267</sup> abgeschafft wurde, blieb jene der ersten gemeinsamen Hausstandsgründung aus Anlass einer Eheschließung (sog »**Heiratsbeihilfe**«) für Eheschließungen bis 1.1.1988 bestehen und wurde erst durch das 3. AbgÄG 1987<sup>268</sup> beseitigt.<sup>269</sup>

Die Regelungen über die **Kinderabsetzbeträge** wurden nachfolgend durch die EStG-Novelle 1974<sup>270</sup> geändert, indem der Absetzbetrag für jedes Kind auf S 4.200 festgesetzt wurde, und sind sodann durch das 2. AbgÄG 1977<sup>271</sup> **zur Gänze entfallen**.<sup>272</sup> Während also bis zum 2. AbgÄG 1977 der finanzielle Familienlastenausgleich im wesentlichen durch zwei gleichartige, sich ergänzende Leistungen – durch die Familienbeihilfe nach dem FLAG 1967 idF vor der Novelle 1977<sup>273</sup> als laufende Transferzahlung einerseits und den Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs 4 EStG 1972 idF vor dem 2. AbgÄG 1977 andererseits – bewirkt wurde,<sup>274</sup> wurde 1977 eine Systemänderung vorgenommen. Der finanzielle Familienlastenausgleich sollte ausschließlich über **erhöhte Transferleistungen (Familienbeihilfen)** erfolgen, was folgendermaßen begründet wurde:<sup>275</sup>

253 BGBI 1981/620.

254 Siehe zum Verhältnis zwischen den beiden Normen siehe *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-HB (1985) § 33 Tz 18.

255 Siehe ErlRV 850 BlgNR XV. GP, 19 (zum AbgÄG 1981); *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-HB (1985) § 33 Tz 17.

256 Die Definition der Kinder entsprach dem bisherigen Recht: Nach § 33 Abs 7 Z 3 EStG 1972 erfasste sie leibliche Kinder und deren Nachkommen, Stiefkinder und Wahlkinder sowie andere minderjährige Personen, die dauernd in dem Haushalt des Steuerpflichtigen aufgenommen sind und von ihm unterhalten und erzogen werden, ausgenommen Kostkinder.

257 ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 71 (zum EStG 1972).

258 ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 71 (zum EStG 1972).

259 ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 71 (zum EStG 1972).

260 BGBI 1974/469.

261 BGBI 1977/645.

262 Siehe dazu gleich unten sowie zur Wiedereinführung von Kinderfreibeträgen durch das StRefG 2009 unten Kapitel II.C.4.b)ee).

263 BGBI 1986/562.

264 Dazu auch ErlRV 1082 BlgNR XVI. GP, 6 und 7 (zum AbgÄG 1986).

265 BGBI 1977/645.

266 Siehe auch ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 72 (zum EStG 1972). Zur Übergangsregelung für vor dem 1.1.1972 geschlossene Ehen siehe *Schubert/Pokorny*, Das Einkommensteuergesetz 1972, ÖStZ 1973, 17 (35).

267 BGBI 1983/587.

268 BGBI 1987/606.

269 Zur Auslegung dieser Norm siehe *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-HB (1985) § 35 Tz 7 ff.

270 BGBI 1974/469.

271 BGBI 1977/645.

272 Siehe zur Wiedereinführung von Kinderfreibeträgen durch das StRefG 2009 unten Kapitel II.C.4.b)ee).

273 BGBI 1977/646.

274 Siehe auch ErlRV 636 BlgNR XIV. GP, 7.

275 Zur verfassungsrechtlichen Problematik siehe Kapitel III.

»Während die Familienbeihilfe unabhängig vom Einkommen des Familienerhalters bzw. des Anspruchsberechtigten gewährt wird, hat der steuerliche Kinderabsetzbetrag den Nachteil, daß er sich dann nicht oder nicht voll auswirkt, wenn das steuerpflichtige Einkommen so gering ist, daß keine entsprechende Steuer anfällt. Ebenso kann sich der steuerliche Kinderabsetzbetrag dann nicht auswirken, wenn überhaupt keine steuerpflichtigen Einkünfte bezogen werden, wie z. B. im Falle des Bezuges von Arbeitslosengeld oder von Karenzurlaubsgeld. Hinzu kommt, daß mit zunehmender Kinderanzahl die Einkommensgrenze, unter welcher sich der Kinderabsetzbetrag nicht mehr voll auswirkt, höher wird. Es werden daher durch das derzeitige zweigeleisige System gerade die Familien mit geringem Einkommen und die kinderreichen Familien benachteiligt. [...]

Jede Erhöhung der Kinderabsetzbeträge im Zuge einer Steuersenkung bringt es auch mit sich, daß der Personenkreis, der den Kinderabsetzbetrag nicht voll ausnützen kann, größer wird.

Um die mit dem derzeitigen doppelgleisigen System verbundenen Nachteile zu beseitigen, wird mit dem vorliegenden Gesetzentwurf vorgeschlagen, den Familienlastenausgleich ausschließlich auf Transferleistungen (Familienbeihilfen) umzustellen. Die derzeit bei der Einkommen(Lohn)steuer vorgesehenen Kinderabsetzbeträge sollen dementsprechend wegfallen, während die Familienbeihilfen um den Betrag dieser Kinderabsetzbeträge aufgestockt werden. Ein solches System ausschließlicher Transferzahlungen bringt auch eine wünschenswerte Konzentration der familienfördernden laufenden öffentlichen Leistungen, die dadurch auch wirksamer und überschaubarer werden. Für die in Frage kommenden Familienerhalter bedeutet dies überdies einen einfacheren Weg zur Erlangung der Leistungen, für die Verwaltung bringt das neue System eine wesentliche Vereinfachung mit sich. So sind auch andere Staaten bereits auf ein solches System übergegangen (wie z.B. Bundesrepublik Deutschland, Schweden, Dänemark). [...] Abgesehen von der derzeitigen Staffelung der Familienbeihilfen nach der Kinderanzahl wird es nach dem vorliegenden Gesetzentwurf für jedes zu berücksichtigende Kind eine gleiche Familienlastenausgleichsleistung geben, unabhängig von der Art und der Höhe des Einkommens der Eltern. Dies kann als ein gewichtiger weiterer Schritt zur Herbeiführung einer Chancengleichheit für alle Kinder angesehen werden.

Es soll nicht unerwähnt bleiben, daß die Systemumstellung für die Mehrzahl der betroffenen Steuerpflichtigen durch den Wegfall der Kinderabsetzbe-

träge eine steuerliche Mehrbelastung bringt, welche jedoch durch die erhöhten Familienbeihilfen wieder ausgeglichen wird. Das der Familie zur Verfügung stehende Nettoeinkommen wird dadurch nicht geringer; dort wo sich die Kinderabsetzbeträge bisher nicht voll ausgewirkt haben, wird es aber jedenfalls höher.«<sup>276</sup>

## b. Individualbesteuerung im EStG 1988 (seit 1989)

### (i.) Stammfassung des EStG 1988

Im Bereich des ab 1989 anwendbaren EStG 1988<sup>277</sup> wurde zwar eine **Tarifreform** unter Senkung der Steuersätze vorgenommen, im Hinblick auf die Familienbesteuerung aber an den Weichenstellungen des EStG 1972 festgehalten und kein Systemwandel vollzogen: Der Alleinverdiener- bzw. Alleinerhalterabsetzbetrag wurde auf S 4.000, die entsprechende Zuverdienstgrenze auf S 20.000 bzw. – mit mindestens einem Kind – auf S 40.000 erhöht und die Kinderzuschläge zum Alleinverdiener- bzw. Alleinerhalterabsetzbetrag auf S 1.800 je Kind verdreifacht.<sup>278</sup>

Neu geregelt wurde jedoch die »**Negativsteuer**« in § 33 Abs 8 EStG 1988 mit der Zielsetzung, dass der Kinderzuschlag unabhängig von der tatsächlichen Steuerleistung stets in voller Höhe gewährt werden soll. Ist daher das Einkommen eines Alleinverdieners oder Alleinerhalters so niedrig, dass sich der Zuschlag im Wege eines Absetzbetrages nicht oder nicht voll auswirkt, wird die Differenz sowohl für Lohnsteuerpflichtige als auch für veranlagte Steuerpflichtige ausbezahlt bzw. erstattet.<sup>279</sup> Für die übrigen Absetzbeträge blieb es auch im EStG 1988 bei der Deckelung mit der Höhe der Steuer. Sonstige Maßnahmen des EStG 1972 bedurften keiner Übernahme in das EStG 1988: Die Kinderabsetzbeträge waren bereits durch das 2. AbgÄG 1977<sup>280</sup> ersatzlos entfallen und die Förderung der ersten gemeinsamen Hausstandsgründung aus Anlass einer Eheschließung (sog. »Heiratsbeihilfe«) war durch das 3. AbgÄG 1987<sup>281</sup> bereits ab 1988 beseitigt worden.<sup>282</sup>

Die frühere Regelung der **Kinderdefinition** des § 119 EStG 1972 wurde in § 106 EStG 1988 übernommen.<sup>283</sup>

276 ErlRV 636 BlgNR XIV. GP, 7f.

277 BGBl 1988/400.

278 Siehe ErlRV 621 BlgNR XVII. GP, 83 (zum EStG 1988).

279 Siehe auch ErlRV 621 BlgNR XVII. GP, 83 (zum EStG 1988).

280 BGBl 1977/645.

281 BGBl 1987/606.

282 Siehe dazu auch ErlRV 621 BlgNR XVII. GP, 85 (zum EStG 1988), wonach »[d]er bisherige § 35 EStG 1972 [...] bereits ab 1988 nicht mehr aktuell« ist und »daher ersatzlos entfallen« konnte.

283 ErlRV 621 BlgNR XVII. GP, 96 (zum EStG 1988).

Von § 106 EStG erfasst waren »Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder dem nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten Familienbeihilfe auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 oder eine gleichartige ausländische Beihilfe im Sinne des § 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird«. Der Anspruch auf Familienbeihilfe knüpft nach § 2 Abs 2 FLAG jedoch primär an die Haushaltszugehörigkeit und erst subsidiär bei auswärtiger Unterbringung an die überwiegende Unterhaltsleistung an. Die noch in der Regierungsvorlage zu § 106 EStG vorgesehene Gleichstellung von ehelichen Kindern mit Kindern, für die Unterhalt geleistet wird,<sup>284</sup> wurde jedoch nicht zum Gesetz.<sup>285</sup>

#### (ii.) Familienbesteuerungsgesetz 1992

Seit der Systemumstellung auf den ausschließlichen finanziellen Familienausgleich durch Transferleistungen (Familienbeihilfen) durch das 2. AbgÄG 1977<sup>286</sup> und die FLAG-Novelle 1977<sup>287</sup> enthielten – abgesehen von kinderbezogenen Erleichterungen im Bereich der Sonderausgaben,<sup>288</sup> bei der Besteuerung sonstiger Bezüge<sup>289</sup> und beim Bausparen<sup>290</sup> – weder das späte EStG 1972 noch die Stammfassung des EStG 1988 Kinderfreibeträge oder Kinderabsetzbeträge; nur die mit dem AbgÄG 1986<sup>291</sup> wieder eingeführten und im EStG 1988 fortgeführten Kinderzuschläge zum Alleinverdienerabsetzbetrag entfalteten eine ähnliche Funktion. Zudem waren der **Geltendmachung von Unterhaltungspflichten als außergewöhnliche Belastungen** nach § 34 EStG 1972 und EStG 1988 enge Grenzen gesetzt.<sup>292</sup>

- ▷ Aus § 34 Abs 2 EStG 1972 hat sowohl die Rechtsprechung des VwGH<sup>293</sup> als auch jene des VfGH<sup>294</sup> abgeleitet, dass diese Vorschrift nicht nur darauf abstellt, ob der Steuerpflichtige ledig (geschieden, verwitwet)

oder verheiratet ist, sondern dass damit auch die Anzahl der Kinder gemeint, für die er zu sorgen hat (arg »gleichen Familienstandes«). Übliche Unterhaltskosten für Kinder stellen daher keine außergewöhnliche Belastung dar. Auch Unterhaltsleistungen an Kinder aus geschiedener Ehe oder uneheliche Kinder konnten nach dieser Rechtsprechung nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn sie die üblichen Kosten überstiegen (zB Krankheitskosten, auswärtiges Studium etc).<sup>295</sup> Die Verwaltungspraxis war insofern großzügiger, als Unterhaltsleistungen an Kinder aus geschiedener Ehe oder uneheliche Kinder als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden, wenn kein Anspruch auf Familienbeihilfe bestand.<sup>296</sup> Auch Unterhaltungspflichten gegenüber Ehepartnern oder geschiedenen Ehepartnern führten grundsätzlich nicht zu außergewöhnlichen Belastungen;<sup>297</sup> nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 34 Abs 3 EStG 1972 war allerdings dann Zwangsläufigkeit anzunehmen, wenn eine Doppelbelastung infolge der Leistung von gesetzlichem Unterhalt an den früheren und an den nunmehrigen Ehepartner vorlag.<sup>298</sup>

- ▷ Das EStG 1988 führte zu einer weiteren – zT klarstellenden – Einschränkung: Nicht nur wurde der Wortlaut des § 34 Abs 2 EStG 1988 (»gleichen Familienstandes«) fortgeführt, sondern auch die Begünstigung des Unterhalts für geschiedene Ehegatten des § 34 Abs 3 EStG 1972 beseitigt und überdies in § 34 Abs 7 EStG 1988 die Abzugsfähigkeit auf jene Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, eingeschränkt. Diese Einschränkung sollte dazu führen, dass »laufende Unterhaltszahlungen an die geschiedene Ehegattin, an uneheliche Kinder oder an Kinder aus geschiedener Ehe (diesbezüglich ließ der Verwaltungsgerichtshof bereits nach derzeitiger Rechtslage nur die Berücksichtigung etwaiger Mehraufwendungen gegenüber ehelichen Kindern zu) ebenso wie die Bestellung von Heiratsgut nicht mehr abzugsfähig« sind.<sup>299</sup> Diese Regelung erscheine »im Hinblick auf eine gleichmäßige Anwendung des der Einkommensbesteuerung zugrunde liegenden Leistungsfähigkeitsprinzips gerechtfertigt«; da derartige Unterhaltsbeträge nämlich beim

284 Dazu ErlRV 621 BlgNR XVII. GP, 96 (zum EStG 1988).

285 Ohne nähere Begründung bemerkt der Bericht des Finanzausschusses (AB 673 BlgNR XVII. GP, 8) zu dieser Abweichung von der Regierungsvorlage lediglich, dass »[d]urch die Änderung des § 106 [...] die steuerliche Berücksichtigung von Alimentationsleistungen außereheliche oder geschiedene Väter« entfällt.

286 BGBl 1977/645.

287 BGBl 1977/646.

288 So erhöhte sich nach dem EStG 1972 und zT nach der Stammfassung des EStG 1988 kinderabhängig der Höchstbetrag für den Abzug von Beiträgen und Versicherungsprämien (§ 18 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1972 und 1988), für die Wohnraumschaffung und -sanierung (§ 18 Abs 2 Z 3 lit a EStG 1972) und für die Anschaffung junger Aktien (§ 18 Abs 2 Z 4 EStG 1972).

289 Siehe § 67 Abs 1 EStG 1972 und EStG 1988.

290 Siehe § 108 Abs 2 EStG 1972 und EStG 1988.

291 BGBl 1986/562.

292 Siehe auch oben Kapitel II.B. und unten Kapitel III.

293 Siehe zB VwGH 24.11.1987, 87/14/0152, ÖStZB 1988, 297; VwGH 29.4.1992, 90/13/0079, ÖStZB 1992, 827; VwGH 22.2.1994, 93/14/0207, ÖStZB 1994, 585.

294 VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83, zum EStG 1972.

295 ZB VwGH 16.3.1983, 81/13/0201, ÖStZB 1983, 358; VwGH 26.9.1985, 85/14/0030, ÖStZB 1986, 215; VwGH 24.11.1987, 87/14/0152, ÖStZB 1988, 297.

296 § 34 Abs 3, Abs 6 LStR 1986; siehe auch *Huber*, Grundfragen der Berücksichtigung der Kinderlasten im Einkommensteuerrecht, ÖStZ 1991, 273 (275).

297 § 34 Abs 3, Besondere Fälle Abs 1 LStR 1986; siehe auch VfGH 10.6.1992, B 1257/91, VfSlg 13.067/1992.

298 Siehe dazu zB § 34 Abs 3, Abs 4 LStR 1986.

299 ErlRV 621 BlgNR XVII. GP, 84 (zum EStG 1988).



Empfänger nicht steuerbar bzw nach § 29 Z 1 EStG nicht steuerpflichtig seien, würden sie auch beim Zahler nicht mehr berücksichtigt.<sup>300</sup> Damit war es im Grunde ausgeschlossen, Unterhaltspflichten für Ehepartner oder geschiedene Ehepartner oder für Kinder aus aufrechter oder geschiedener Ehe als außergewöhnliche Belastungen geltend machen zu können.

Der VfGH erachtete in seinen **Leitentscheidungen zur Familienbesteuerung im Jahr 1991**<sup>301</sup> angesichts der Nichtberücksichtigung von Unterhaltspflichten für Kinder als außergewöhnliche Belastungen die übrigen steuerlichen Maßnahmen – auch in ihrem Zusammenwirken mit den Transferleistungen nach dem Familienlastenausgleichsgesetz – jedoch nicht als hinreichend, um eine **diskriminierungsfreie Berücksichtigung der durch Unterhaltspflichten für Kinder aus aufrechter oder geschiedener Ehe** geminderten Leistungsfähigkeit auch bei hohen Einkommen zu gewährleisten. Dies führte auch zur Aufhebung der entsprechenden Einschränkungen des § 34 EStG 1972<sup>302</sup> und EStG 1988,<sup>303</sup> wobei letztere mit Ablauf des 31.12.1992 in Kraft trat. Ebenfalls im Jahr 1991 befasst sich der VfGH mit dem Umstand, dass die Kinderdefinition des § 106 EStG, die etwa für den Alleinverdiener- oder Alleinerhalterabsetzbetrag und die Kinderzuschläge und gewisse andere Begünstigungen bedeutsam ist, im Ergebnis getrennt lebende Elternteile oder eines außerehelichen Elternteiles von der Gewährung steuerlicher Begünstigungen für Kinder ausschloss. Der VfGH erachtete dies als gleichheitswidrig;<sup>304</sup> die Aufhebung des § 106 EStG 1988 trat mit Ablauf des 30.6.1992 in Kraft.<sup>305</sup>

Auf die entsprechende Aufhebung der einschränkenden Regelungen in § 34 EStG 1988 und des § 106 EStG durch den VfGH hat der Gesetzgeber mit dem Familienbesteuerungsgesetz 1992<sup>306</sup> reagiert, das grundsätzlich ab 1993 anwendbar war.<sup>307</sup> Das **Familienbesteuerungs-**

**gesetz 1992** griff beide Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes auf:

- ▷ Erstens wurde durch eine Änderung des § 106 Abs 1 und 2 EStG der **Kinderbegriff** als erfüllt angesehen, wenn dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner der Kinderabsetzbetrag oder Unterhaltsabsetzbetrag jeweils für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zusteht. Mit einem neuen Abs 3 wurden **Lebensgemeinschaften** mit mindestens einem Kind der Ehepartnerschaft gleichgestellt, wobei beide Gruppen mit dem Begriff »(Ehe)Partner« umschrieben wurden.<sup>308</sup> Diese Gleichstellung wurde nicht nur im Bereich der Absetzbeträge, sondern umfassend nachvollzogen.<sup>309</sup>
- ▷ Zweitens sollte basierend auf den Grundsätzen des Unterhaltsrechts den verfassungsrechtlichen Vorgaben durch eine **Kombination aus Familienbeihilfe** und – ausweislich des Einleitungssatzes des § 33 Abs 4 EStG der Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtung dienenden – **Absetzbeträgen** Rechnung getragen werden.

Folgende steuerliche **Änderungen im Bereich der Absetzbeträge** wurden implementiert:<sup>310</sup>

- ▷ Der **Alleinverdienerabsetzbetrag** wurde von S 4.000 auf S 5.000 erhöht (§ 33 Abs 4 Z 1 EStG). Die außereheliche Partnerschaft mit einem Kind wurde der ehelichen Partnerschaft gleichgestellt,<sup>311</sup> wobei in beiden Fällen die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe)Partners Anwendungsvoraussetzung ist.<sup>312</sup> Die Zuverdienstgrenze wurde für beide Fälle kinderabhängig gestaltet: Bei zumindest einem Kind iSd § 106 Abs 1 EStG lag sie bei S 40.000, sonst bei S 20.000; diese Beträge wurden durch das StRefG 1993<sup>313</sup> auf S 60.000 bzw S 30.000 angehoben. Der bisherige Alleinerhalterabsetzbetrag wurde sachgerecht in Alleinerzieherabsetzbetrag umbenannt und ebenfalls mit S 5.000 festgesetzt (§ 33 Abs 4 Z 2 EStG). Als Al-

300 Siehe wiederum ErlRV 621 BlgNR XVII. GP, 84 (zum EStG 1988).

301 Siehe VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83, zum EStG 1972 (kundgemacht in BGBl 1992/45), und VfGH 12.12.1991, G 290/91, VfSlg 12.941/1991, zum EStG 1988 (kundgemacht in BGBl 1992/44). Ausführlich dazu Kapitel III.

302 Kundgemacht in BGBl 1992/45.

303 Kundgemacht in BGBl 1992/44.

304 VfGH 27.6.1991, G 82/91, VfSlg 12.783/1991 (kundgemacht in BGBl 1991/457).

305 Kundgemacht in BGBl 1991/457.

306 BGBl 1992/312.

307 Im Hinblick auf § 106 EStG war wurde in Z 29 des Familienbesteuerungsg, BGBl 1992/312, eine pauschale Berücksichtigung für das Kalenderjahr 1992, in dem die Aufhebung durch den VfGH wirksam wurde (VfGH 27.6.1991, G 82/91, VfSlg 12.783/1991; kundgemacht in BGBl 1991/457), vorgesehen; siehe dazu ErlRV 463 BlgNR XVIII. GP, 12.

308 Siehe dazu ErlRV 463 BlgNR XVIII. GP, 11 (zum Familienbesteuerungsg 1992).

309 So wurden nach Z 30 des Familienbesteuerungsg, BGBl 1992/312, in den §§ 18 Abs 3 Z 1, 26 Z 6 lit a, 35 Abs 1, 53 Abs 2 und 108 Abs 2 der Begriff »Ehegatte« durch den Begriff »(Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3)« ersetzt. Mit dem EU-AbgÄG (BGBl 1996/798) wurde dem § 106 ein Abs 4 angefügt, der für »Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4«, also »virtuell Ansässige«, die sinngemäße Anwendung der Abs 1 bis 3 anordnete.

310 Siehe ausführlich die Überlegungen in den ErlRV 463 BlgNR XVIII. GP, 5 ff (zum Familienbesteuerungsg 1992) und dazu auch die verfassungsrechtliche Einordnung in Kapitel III.

311 Siehe ErlRV 463 BlgNR XVIII. GP, 6 und 8 (zum Familienbesteuerungsg 1992).

312 Seit dem EU-AbgÄG (BGBl 1996/798) war »[für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 [...] die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe-)Partners nicht erforderlich.«

313 BGBl 1993/818.

leinerzieher wurde ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind iSd § 106 Abs 1 EStG definiert, der nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner (§ 106 Abs 3 EStG) lebt. Die früheren Kinderzuschläge sind im Lichte der Einführung von Kinderabsetzbeträgen weggefallen. Der Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag wurde zudem für Personen mit geringen Einkünften in § 33 Abs 8 EStG als »Negativsteuer« konzipiert, sofern mindestens ein Kind vorhanden ist. Alleinverdiener und Alleinerzieher mit niedrigem Einkommen sollten damit diese Absetzbeträge mit dem die Steuer übersteigenden Betrag, maximal jedoch bis zu einem Betrag von S 2.000 direkt ausbezahlt bekommen.<sup>314</sup>

- Das Kernstück der Neuregelung bestand in der Berücksichtigung von Kindern in Form von **Kinderabsetzbeträgen und Unterhaltsabsetzbeträgen**: Nach § 33 Abs 4 Z 3 lit a EStG wurde für jeden Familienbeihilfebezieher ein steigend nach Kinderzahl gestaffelter monatlicher Kinderabsetzbetrag vorgesehen (S 350 für das erste Kind, S 525 für das zweite Kind und S 700 für jedes weitere Kind), der gemeinsam mit der Familienbeihilfe ausgezahlt wird.<sup>315</sup> Um den verfassungsgerichtlichen Vorgaben<sup>316</sup> auch für Steuerpflichtige, die für nicht haushaltszugehörige uneheliche Kinder oder für Kinder aus geschiedenen Ehen unterhaltspflichtig sind, wurde nach § 33 Abs 4 Z 3 lit a EStG im Ausmaß des Kinderabsetzbetrages ein eigener Unterhaltsabsetzbetrag gewährt, und zwar unabhängig davon, dass der familienbeihilfeberechtigte andere Elternteil Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag hat.<sup>317</sup> Der Unterhaltsabsetzbetrag sollte dabei nicht die gesamten Kindesaufwendungen, die ohnehin der dem Familienbeihilfenbezieher ausbezahlte Kinderabsetzbetrag abgilt, sondern bloß den im Vergleich zu einer gemeinsamen Haushaltsführung zusätzlichen Aufwand abgelten. Überdies ging der Gesetzgeber davon aus, dass eine Berücksichtigung der Unterhaltslasten außerhalb des Kindshaushaltes lebender Elternteile überdies die kaum verständliche Konsequenz hätte, dass es »dadurch gegenüber der Einfachabgeltung der Unterhaltslasten bei gemeinsamer Haushaltsführung zu einer Mehrfachabgeltung dieser Lasten bei ge-

trennter Haushaltsführung« käme, also »dass gerade (erst) die Aufgabe der gemeinsamen Haushaltsführung durch die Eltern diese Mehrfachförderung auslöst«.<sup>318</sup>

- Schließlich wurde in § 34 Abs 7 EStG wiederum umschrieben, welche Unterhaltspflichten durch die – zum Teil durch das Familienbesteuergesetz 1992 neu eingeführten – Absetzbeträge abgegolten sind. So gelten Unterhaltsleistungen für ein haushaltszugehöriges Kind durch die Familienbeihilfe sowie den Kinderabsetzbetrag gem § 33 Abs 4 Z 3 lit a als abgegolten (§ 34 Abs 7 Z 1 EStG), Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein nicht haushaltszugehöriges Kind, für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, durch den Unterhaltsabsetzbetrag gem § 33 Abs 4 Z 3 lit b EStG (§ 34 Abs 7 Z 2 EStG), und Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs 3) durch den Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 34 Abs 7 Z 3 EStG). Darüber hinaus wurden in § 34 Abs 7 Z 4 EStG Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Durch das StruktAnpG 1996<sup>319</sup> wurde weiters verfassungsrechtlich verankert, dass – außer in den Fällen und im Ausmaß des § 34 Abs 7 Z 4 EStG – Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen sind.

Im Hinblick auf die Berücksichtigung der Kinderlasten durch Absetzbeträge sah der Gesetzgeber des Familienbesteuergesetz 1992 das Weiterführen diverser anderer Kinderbegünstigungen nicht mehr als gerechtfertigt an.<sup>320</sup> Dies betraf den Wegfall der Sonderausgabenerhöhungsbeträge für Kinder (§ 18 Abs 3 Z 2 lit a EStG), den Wegfall der Kinderzuschläge zum Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag (§ 33 Abs 4 EStG) und den Wegfall der »Kinderstaffel« bei der Besteuerung sonstiger Bezüge (§ 67 EStG).<sup>321</sup>

(iii.) »Familienpaket 2000« des BBG 1998

Das durch das Familienbesteuergesetz 1992 geschaffene und das StRefG 1993 novellierte System der steu-

314 Dazu ErlRV 463 BlgNR XVIII. GP, 9f (zum Familienbesteuergesetz 1992).

315 Mit dem StRefG 1993 (BGBl 1993/818) wurde in § 33 Abs 4 Z 3 lit a EStG normiert, dass »[f]ür Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, [...] kein Kinderabsetzbetrag« zusteht; eine korrespondierende Anpassung wurde in § 34 Abs 7 Z 1 und 2 EStG 1988 vorgenommen; siehe dazu AB 1301 BlgNR XVIII. GP, 4.

316 Siehe VfGH 27.6.1991, G 82/91, VfSlg 12.783/1991.

317 Dazu ErlRV 463 BlgNR XVIII. GP, 9 (zum Familienbesteuergesetz 1992).

318 ErlRV 1099 BlgNR XX. GP, 16 (zum BBG 1998).

319 BGBl 1996/201.

320 Dazu ErlRV 463 BlgNR XVIII. GP, 7 (zum Familienbesteuergesetz 1992).

321 Siehe ErlRV 463 BlgNR XVIII. GP, 7, 9 und 11 (zum Familienbesteuergesetz 1992).

erlichen Berücksichtigung von Familienlasten stand Mitte der 1990er Jahre erneut auf dem **Prüfstand des VfGH**. Wiederum kam der VfGH zu dem Ergebnis, dass die Transferleistungen nicht hinreichen, die bei den Steuerpflichtigen durch die progressive Besteuerung jener Einkommensteile, die sie an die unterhaltsberechtigten Kinder zu leisten verpflichtet sind, zwangsläufig eintretende Minderung der eigenen Leistungsfähigkeit wettzumachen; zumindest die Hälfte der Einkommenssteile, die zur Bestreitung des Unterhaltes der Kinder erforderlich sind, müsse im Effekt steuerfrei bleiben.<sup>322</sup> Dementsprechend hob der VfGH eine Reihe von Bestimmungen des EStG 1988 mit Wirkung ab Ablauf des 31.12.1998 auf.<sup>323</sup> Um das Außerkrafttreten zu vermeiden, unternahm der Gesetzgeber mit dem **»Familienpaket 2000«** im Rahmen des BBG 1998<sup>324</sup> den Versuch einer inhaltlichen Sanierung, wobei am bisherigen, verfassungsrechtlich zulässigen<sup>325</sup> System kombinierter Transferzahlungen in der Form von Familienbeihilfen und Kinderabsetzbeträgen festgehalten wurde.<sup>326</sup> Die Neuregelung basierte auf mehreren Säulen:

- ▷ In § 8 FLAG wurde die **Familienbeihilfe** pro Monat und Kind angehoben und – mit Wirkung ab dem Jahr 2000<sup>327</sup> – die **»Mehrkinderstaffel«** in das FLAG, also zu den Familienbeihilfen, überführt. Die Familienbeihilfe stieg damit sowohl mit der Zahl der Kinder als auch deren Alter (von S 1.450 monatlich für das erste, unter zehnjährige Kind bis maximal S 2.350 monatlich für das dritte oder weitere, über

neunzehnjährige Kind). Für einkommensschwächere Familien wurde ab dem dritten Kind in den §§ 9a bis 9d FLAG zusätzlich eine besondere »Mehrkinderstaffel« eingefügt (S 400 monatlich je Kind), wodurch – ohne verfassungsrechtlichen Zwang – die »sozialen Komponenten des Systems« noch verstärkt würden.<sup>328</sup>

- ▷ Der **Kinderabsetzbetrag** nach § 33 Abs 4 Z 3 lit a EStG wurde ab dem Jahr 2000 um S 350 auf S 700 je Monat und Kind angehoben und stand im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe einem Steuerpflichtigen zu, dem Familienbeihilfe aufgrund des FLAG gewährt wird; für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu. Ab dem Jahr 2000 entfiel in § 33 Abs 4 Z 3 EStG die »Mehrkinderstaffel«, also die Steigerung des Kinderabsetzbetrages nach der Zahl der Kinder, zumal diese in das FLAG überführt wurde. Der **Unterhaltsabsetzbetrag** nach § 33 Abs 4 Z 3 lit b EStG steht hingegen jenem Steuerpflichtigen zu, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§ 2 Abs 5 FLAG) und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet. Mangels Familienbeihilfeberechtigung dieser Steuerpflichtigen verblieb die »Mehrkinderstaffel« auch in § 33 Abs 4 Z 3 lit b EStG: Der Unterhaltsbeitrag betrug – gegenüber dem früheren Recht bewusst unverändert – für das erste Kind S 350 monatlich, für das zweite Kind S 525 monatlich und für jedes weitere Kind S 700 monatlich.<sup>329</sup>
- ▷ Mit einer Änderung in § 33 Abs 8 EStG wurde der **Alleinvertiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrag** zur Gänze – konkret: bis S 5.000 – in die Negativsteuer einbezogen.<sup>330</sup>
- ▷ Durch diese Änderungen in den Transferleistungen sah der Gesetzgeber die Kinderlasten als hinreichend berücksichtigt an, sodass ein darüber hinausgehender Abzug von Unterhaltslasten als außergewöhnliche Belastungen »aus dieser Sicht (wieder) verfassungsrechtlich unproblematisch« sei.<sup>331</sup> Dementsprechend wurden mit dem BBG 1998 die vom VfGH aufgehobenen **Abzugsverbote in § 34 Abs 7 Z 1 und 2 EStG** in unveränderter Form wieder (mit Ablauf des 31.12.1998) in Kraft gesetzt: Unterhaltsleistungen für ein Kind gelten durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gem § 33 Abs 4 Z 3 lit a EStG als abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst,

322 VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683 (kundgemacht in BGBl I 1997/128); VfGH 28.11.1997, G 451/97, VfSlg 15023/1997 (kundgemacht in BGBl I 1998/31); siehe dazu ausführlich Kapitel III und zB *Quantschnigg*, Der Verfassungsgerichtshof zur Familienbesteuerung, ÖStZ 1997, 453 (453 f); *Quantschnigg*, Familienbesteuerung verfassungswidrig, RdW 1997, 688 (688 f); *Mack*, Der Verfassungsgerichtshof zur Familienbesteuerung und Familienförderung, ÖStZ 1998, 32 (32 ff); *Beiser*, Einige Aspekte zur Familienbesteuerung, SWK 1998, S 212 (S 212 ff).

323 Die Aufhebung der Wortfolge »und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen« in § 20 Abs 1 Z 1 EStG, des § 33 Abs 4 Z 3 EStG idF Familienbesteuergesetz 1992, des § 33 Abs 4 Z 3 lit a EStG idF StRefG 1993, des § 34 Abs 7 Z 1 EStG idF Familienbesteuergesetz 1992, des § 34 Abs 7 Z 1 und 2 EStG idF StRefG 1993, des § 57 Abs 2 Z 1 und 2 EStG idF StRefG 1993 und des § 57 Abs 2 Z 3 lit a EStG idF Familienbesteuergesetz 1992 durch VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683, wurde in BGBl I 1997/128 kundgemacht; die Aufhebung des § 34 Abs 7 Z 2 und § 57 Abs 2 Z 3 lit b EStG idF des Familienbesteuergesetz 1992 durch VfGH 28.11.1997, G 451/97, VfSlg 15.023/1997, wurde in BGBl I 1998/31 kundgemacht.

324 BGBl I 1998/79.

325 Dazu Kapitel III.

326 Dazu ausführlich ErlRV 1099 BlgNR XX. GP, 12 ff (zum BBG 1998), und unten Kapitel III.

327 Siehe auch die auf 1999 befristeten Übergangsregeln in § 33 Abs 4 Z 3 lit c EStG und § 8 Abs 2 FLAG, jeweils idF BBG 1998 (BGBl I 1998/79), und dazu ErlRV 1099 BlgNR XX. GP, 21 (zum BBG 1998).

328 ErlRV 1099 BlgNR XX. GP, 13 (zum BBG 1998).

329 ErlRV 1099 BlgNR XX. GP, 16 (zum BBG 1998).

330 Dazu ErlRV 1099 BlgNR XX. GP, 21 (zum BBG 1998).

331 ErlRV 1099 BlgNR XX. GP, 21 (zum BBG 1998).

sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs 3) Anspruch auf diese Beträge hat (§ 34 Abs 7 Z 1 EStG); Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, gelten durch den Unterhaltsabsetzbetrag gem § 33 Abs 4 Z 3 lit b EStG als abgegolten (§ 34 Abs 7 Z 2 EStG).<sup>332</sup>

Der Verfassungsgerichtshof hatte bereits in den Jahren 2000 und 2001 erneut Gelegenheit, die Neuordnung der Familienbesteuerung durch das »Familienpaket 2000« sowohl im Hinblick auf verheiratete Steuerpflichtige mit haushaltszugehörigen Kindern<sup>333</sup> als auch im Hinblick auf getrennt lebende Kinder aus geschiedener Ehe<sup>334</sup> zu überprüfen. In beiden Fällen erachtete der VfGH die **Neuregelung im Ergebnis für verfassungskonform**.<sup>335</sup> Im Zusammenhang mit nicht haushaltszugehörigen Kindern im Inland hat der VfGH überdies judiziert,<sup>336</sup> dass die Abgeltungsregelung des § 34 Abs 7 Z 2 EStG nur dann verfassungskonform sei, wenn die in diesem Fall dem anderen Elternteil geleistete Familienbeihilfe, die bei aufrechter Haushaltsgemeinschaft auch der Abgeltung steuerlicher Belastungen dient, zum Teil auf die Unterhaltsverpflichtung des geldunterhaltspflichtigen Elternteils angerechnet wird,<sup>337</sup> was letztlich durch eine teilweise Aufhebung des § 12a FLAG 1967 erreicht wurde.<sup>338</sup>

Im Übrigen blieben die familienbezogenen Vorschriften des EStG 1988 bis zum »Familienpaket« des StRefG 2005 systematisch unverändert. Neben der Euroumstellung ab 2002<sup>339</sup> erfolgte in § 33 Abs 4 Z 1 EStG lediglich eine Verankerung des Prinzips, den Absetzbetrag dem besserverdienenden (Ehe)Partner – das ist jener, der in typisierender Betrachtungsweise Unterhalt an den anderen Partner leistet – zuzuordnen.<sup>340</sup>

332 Zur Aufhebung des § 34 Abs 7 Z 2 EStG durch den VfGH und die entsprechende Neuregelung siehe unten Kapitel III.

333 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

334 VfGH 27.6.2001, B 1285/00, VfSlg 16.226/2001 = ÖStZB 2001/251, 359.

335 Dazu ausführlich Kapitel III.

336 Siehe aber zur verfassungsrechtlichen Problematik im Hinblick auf nichthaushaltszugehörige Kinder im Ausland VfGH 20.6.2009, G 13/09, VfSlg 18.791/2009, und unten Kapitel III.C.3.c).

337 VfGH 27.6.2001, B 1285/00, VfSlg 16.226/2001 = ÖStZB 2001/251, 359; ebenso VfGH 20.6.2009, G 13/09, VfSlg 18.791/2009.

338 VfGH 19.6.2002, G 7/02, VfSlg 16.562/2002. Dazu Kapitel III.3.b.

339 Mit dem Euro-Steuerumstellungsgesetz (EuroStUG 2001), BGBl I 2001/59, wurden die Beträge von Schilling auf Euro umgestellt.

340 Durch die Novelle BGBl I 2000/71; siehe dazu den AB 243 Blg-NR XXI. GP.

(iv.) »Familienpaket« des StRefG 2005

Mit dem StRefG 2005<sup>341</sup> erfolgte primär eine entlastende Tarifreform, in deren Rahmen auch das bisherige Tarifstufensystem durch ein Durchschnittssteuersatzsystem ersetzt wurde. Darüber hinaus sollte eine **Einkommensstärkung für Familien** erfolgen, zumal

*»Alleinverdienerhaushalte [...] nach einer Vielzahl von Studien zu den besonders armutsgefährdeten Bevölkerungsgruppierungen [zählen]. Die Bundesregierung hat sich zum Ziel gesetzt, dieser Armutsgefahr im speziellen entgegen zu wirken. In Österreich gibt es derzeit 900.000 Alleinverdiener, davon 100.000 Alleinerzieher. Zudem profitieren Beidverdienerhaushalte zweimal von der Tarifentlastung, während dies bei einem vergleichbaren Alleinverdienerhaushalt nur einmal der Fall ist. Die Verbesserungen im Bereich der Alleinverdiener gleichen diesen Nachteil teilweise aus.«<sup>342</sup>*

Diese Zielsetzung sollte zunächst durch die **(Wieder)Einführung von Kinderzuschlägen zum Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag** ab dem Jahr 2004 erreicht werden. Während beim Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs 4 Z 1 EStG) für Alleinverdiener ohne Kinder keine Änderungen eintraten, wurde für Alleinverdiener mit Kindern iSd § 106 Abs 1 EStG und für Alleinerzieher ein Kinderzuschlag geschaffen: So blieb für den Alleinverdienerabsetzbetrag der Grundbetrag ohne Kind mit € 364 unverändert, wurde jedoch bei einem Kind auf € 494, bei zwei Kindern auf € 669 und für das dritte und jedes weitere Kind um jeweils € 220 jährlich erhöht. Der Alleinerzieherabsetzbetrag wurde von zuvor € 364 auf € 494 bei einem Kind, auf € 669 bei zwei Kindern und um je € 220 jährlich für das dritte und jedes weitere Kind erhöht. Zudem erfolgte eine deutliche Anhebung der Zuverdienstgrenze für den (Ehe-)Partner beim Alleinverdienerabsetzbetrag mit Kind, die für Alleinverdiener mit Kind(ern) ab 2004 von € 4.400 auf € 6.000 angehoben wurde; die Zuverdienstgrenze bei Alleinverdienern ohne Kind(er) blieb hingegen mit € 2.200 unverändert. Da der Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrag zu einer Negativsteuer nach § 33 Abs 8 EStG – seit dem StRefG 2005 einschließlich der Kinderzuschläge – führen kann, erhöhte sich für die vom Gesetzgeber anvisierte Zielgruppe auch die Negativsteuer.<sup>343</sup> Die Mindereinnahmen aufgrund der Kinderzuschläge wurden für das Jahr 2004 mit € 160 Mio und jene aufgrund der Anhebung der Zuverdienstgrenze mit € 25 Mio geschätzt.<sup>344</sup>

341 BGBl I 2004/57.

342 ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 4 (zum StRefG 2005).

343 Siehe auch ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 4 (zum StRefG 2005).

344 Für das Jahr 2005 sollten die Mindereinnahmen € 250 Mio bzw € 35 Mio, für das Jahr 2006 € 200 Mio bzw € 30 Mio, und

Der **Kinderabsetzbetrag** und der **Unterhaltsabsetzbetrag** nach § 33 Abs 4 Z 3 lit a und lit b EStG wurden durch das StRefG 2009 nicht verändert. Der Kinderabsetzbetrag blieb wie zuvor mit monatlich € 50,90 je Kind, der Unterhaltsabsetzbetrag mit monatlich € 25,50 für ein Kind (€ 38,20 für das zweite Kind und 50,90 für jedes weitere Kind) festgesetzt.

Bis zum »Familienpaket« des StRefG 2009 blieben sowohl die Struktur des §§ 33 Abs 4 EStG als auch die Beträge unverändert. Eine technische Anpassung erfolgte lediglich bei der »Negativsteuer« nach § 33 Abs 8 EStG.<sup>345</sup>

(v.) »Familienpaket« des StRefG 2009

Der Schwerpunkt der einkommensteuerlichen Änderungen durch das StRefG 2009<sup>346</sup> lag auf einer Tarifentlastung der Einkommen- und Lohnsteuerpflichtigen.<sup>347</sup> Das zweite Kernelement bildete die **Einkommensstärkung für Familien**. Das Familienpaket mit einem budgetierten **Gesamtvolumen von € 510 Mio**<sup>348</sup> beinhaltete vier verschiedene Maßnahmen:

- ▷ Der **Kinderabsetzbetrag**, der gemeinsam mit der Familienbeihilfe ausbezahlt wird, wurde formell in § 33 Abs 3 EStG verschoben<sup>349</sup> und von € 50,90 auf monatlich € 58,40 angehoben. Der Kinderabsetzbetrag blieb damit »unabhängig von der Einkommenssituation und kommt undifferenziert allen Familien gleichermaßen zu Gute«.<sup>350</sup> Der in § 34 Abs 4 Z 3 EStG geregelte Unterhaltsabsetzbetrag wurde dabei an den neuen Kinderabsetzbetrag angepasst und analog erhöht (auf € 29,20 monatlich bei einem Kind, € 43,80 bei zwei Kindern und € 58,40 für jedes weitere Kind).
- ▷ Durch die Einführung – eines von mehreren Bedingungen abhängigen – **Kinderfreibetrages** von € 220 je Kind in § 106a EStG ab dem Jahr 2009 sollten vor allem Erwerbsanreize gesetzt werden.<sup>351</sup>

ab dem Jahr 2007 € 200 Mio bzw € 30 Mio jährlich betragen. Siehe ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 2 (zum StRefG 2009).

345 Durch die Novelle BGBl I 2005/34.

346 BGBl I 2009/26.

347 Siehe ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 6 (zum StRefG 2009).

348 So ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 2 (zum StRefG 2009).

349 Auf Grund einer Umstellung im § 33 Abs 3 und 4 erfolgte mit dem StRefG 2009 auch eine Anpassung der Zitierungen im § 34 Abs 7 Z 1 und 2 EStG.

350 ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 6 (zum StRefG 2009).

351 ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 6 (zum StRefG 2009). Die Regelung ist komplex: Machen beide Elternteile den Freibetrag geltend, dann steht beiden Einkommensbeziehern 60% des Freibetrages, das sind jeweils € 132 jährlich, zu. Für Alleinerziehende steht der Freibetrag von € 220 dann zu, wenn für das Kind keine Unterhaltszahlungen des anderen Elternteils erfolgen. Werden für das Kind Unterhaltszahlungen geleistet und steht dem bzw. der Unterhaltspflichtigen ein Unterhaltsabsetzbetrag zu, dann kann von jedem Elternteil ein Freibetrag in Höhe von € 132 in Anspruch genommen werden. Indem 60% von € 220 pro Elternteil und damit insgesamt € 44 oder 20% mehr beim Familieneinkommen be-

- ▷ Durch die Einfügung des § 34 Abs 9 EStG wurde – zusätzlich zu einem allfälligen Alleinverdienerabsetzbetrag – ab dem Jahr 2009 die steuerliche **Absetzbarkeit von tatsächlich gezahlten Kinderbetreuungskosten** für die Betreuung in privaten oder öffentlichen Kinderbetreuungsinstitutionen (zB in einem Kindergarten, Hort, Halbinternat, Vollinternat) oder von einer pädagogisch qualifizierten Person bis zu einem Betrag von € 2.300 pro Kind (bis zehn Jahre) im Jahr ohne Selbstbehalt ermöglicht.<sup>352</sup> Dies sollte »insbesondere Frauen die Rückkehr in die Erwerbstätigkeit« erleichtern.<sup>353</sup> Der Verfassungsgerichtshof hegte auch keine Bedenken gegen die Begrenzung der Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem das Kind das zehnte Lebensjahr vollendet hat.<sup>354</sup> Die Absetzbarkeit von Betreuungskosten für behinderte Kinder wurde nachfolgend, aber rückwirkend ab 1.1.2009 in § 34 Abs 9 Z 2 EStG (Abziehbarkeit bis zum 16. Lebensjahr, Gegenrechnung mit pflegebedingten Geldleistungen) ergänzend geregelt.<sup>355</sup> Außerhalb des Anwendungsbereiches des § 34 Abs 9 EStG ist die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nach den bisherigen Grundsätzen zusätzlich zur Neuregelung weiterhin möglich (zB Krankheitskosten oder die Berücksichtigung der Kosten von Alleinerziehenden für schulpflichtige Kinder mit Selbstbehalt).

rücksichtigt werden, soll – ausweislich der Materialien ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 6 (zum StRefG 2009) – »der Anreiz zu mehr Beschäftigung gesetzt werden«. Durch das AbgÄG 2009 (BGBl I 2009/151) erfolgte in § 106a EStG eine Klarstellung, die darüber hinaus sicherstellen sollte, dass eine Aufteilung des Kinderabsetzbetrages für dasselbe haushaltszugehörige Kind nur zulässig ist, wenn die (Ehe-)Partnerschaft im Kalenderjahr mehr als sechs Monate bestanden hat. Siehe dazu 479 BlgNR XXIV. GP, 6 (zum AbgÄG 2009).

352 Siehe dazu zB *Gierlinger/Sutter*, Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009, ÖStZ 2009/219, 93 (93 f), sowie *Mayr*, StRefG: Familienpaket und Spendenabzug, RdW 2009/186, 228 (228 ff); zu Anwendungsfragen siehe die Information zur steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten im Zuge der außergewöhnlichen Belastungen, GZ BMF-010222/0155-VI/7/2011 (28.7.2011) idF BMF-010222/0209-VI/7/2011 (22.9.2011).

353 Die Absetzbarkeit verfolgte mehrere Zielsetzungen (ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 16 f, zum StRefG 2009): Da sich gerade im Mittelstandsbereich hohe Betreuungskosten in Kombination mit dem Verlust des Kinderbetreuungsgeldes bei Überschreiten der Zuverdienstgrenze beschäftigungshemmend auswirken, weil dadurch der Nettozuverdienst teilweise kompensiert wird, soll dieser Umstand durch die Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten gemildert und insbesondere Frauen die Rückkehr in die Erwerbstätigkeit erleichtert werden. Andererseits begünstige die Möglichkeit, Betreuungskosten steuerlich zu berücksichtigen, im Bereich der Hausbetreuung die Legalisierung von Arbeitsverhältnissen.

354 Siehe den Ablehnungsbeschluss VfGH 10.3.2011, B 1758/10, UFSjournal 2011, 139 m Anm *Lenneis*.

355 Durch die Novelle BGBl I 2009/79.

- ▷ Durch die Einführung des § 3 Abs 1 Z 13 EStG wurde eine Steuerbefreiung bis zu einem Betrag von € 500 jährlich pro Kind für den Fall vorgesehen, dass der Arbeitgeber einen **Zuschuss für die Kinderbetreuung** (allen oder bestimmten Gruppen) seiner Arbeitnehmer leistet.<sup>356</sup>

Nachfolgend kam es erneut zu einer Änderung der Familienbesteuerungsregelungen durch das **Eingetragene Partnerschaft-Gesetz**,<sup>357</sup> wodurch das neu geschaffene Institut der eingetragenen Partnerschaft auch im Steuerrecht nachvollzogen werden sollte: Die Änderungen betrafen insbesondere die Einbeziehung in den Alleinverdienerabsetzbetrag in § 33 Abs 4 Z 1 EStG und die Einbeziehung in den Begriff des (Ehe-)Partners in § 106 Abs 3 EStG und damit – indirekt – die Erweiterung aller einkommensteuerlichen Bestimmungen, die an den Begriff »(Ehe-)Partner« anknüpfen.

Im Bereich der außergewöhnlichen Belastungen nach § 34 EStG hegte der VfGH Bedenken gegen die in § 34 Abs 7 Z 2 EStG angeordnete Abgeltung von Unterhaltsleistungen an nicht haushaltszugehörige Kinder durch den Unterhaltsabsetzbetrag, da die erforderliche steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen gegenüber im Ausland lebenden, nicht haushaltszugehörigen Kindern ungeachtet allfälliger Transferleistungen im Ausland nicht erfolge. Dies führe zur Aufhebung des § 34 Abs 7 Z 2 EStG mit Wirkung ab 31. 12. 2010.<sup>358</sup> In Reaktion auf diese Aufhebung wurde § 34 Abs 7 Z 2 EStG durch das AbgÄG 2010<sup>359</sup> neu gefasst. Ab dem Jahr 2011 ist die Abgeltungsanordnung des § 34 Abs 7 EStG für Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein nicht haushaltszugehöriges Kind, für das weder der Steuerpflichtige noch der mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebende (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, nur dann vorgesehen, wenn sich das Kind im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes aufhält. Nicht haushaltszugehörige Kinder, die sich in einem Drittland aufhalten, sind damit nicht mehr von der Abgeltungswirkung des § 34 Abs 7 EStG erfasst; Unterhaltsleistungen für diese Kinder sind daher – wie auch solche für haushaltszugehörige Kinder, die sich in einem Drittland aufhalten – nach den vom VfGH entwickelten Grundsätzen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.<sup>360</sup>

- (vi.) Modifikation des Alleinverdienerabsetzbetrages durch das BBG 2011

Die vorläufig jüngste gravierende Änderung im Bereich der Familienbesteuerung und zugleich ein gewisser steuerpolitischer Paradigmenwechsel wurde im Rahmen des BBG 2011<sup>361</sup> durch eine Änderung des § 33 Abs 4 Z 1 EStG vollzogen. Der **Alleinverdienerabsetzbetrag** stand bisher unabhängig vom Vorhandensein von Kindern zur Verfügung und wurde historisch damit begründet, dass der gesetzlichen ehelichen Unterhaltspflicht Rechnung getragen werden sollte.<sup>362</sup> Durch das BBG 2011 wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag jedoch insofern modifiziert, als er **nur mehr bei zumindest einem Kind isd § 106 EStG** gewährt wird; während somit seit 2011 kinderlosen Alleinverdienern dieser Absetzbetrag nicht mehr zusteht, beträgt er für Eltern – unverändert – € 494 jährlich bei einem Kind, € 669 bei zwei Kindern und je € 220 für das dritte und jedes weitere Kind. Ab dem Jahr 2011 entfiel im Zusammenhang mit der Streichung des Alleinverdienerabsetzbetrages für kinderlose Steuerpflichtige auch die Bestimmung des § 34 Abs 7 Z 3 EStG, wonach Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten sind. In den Gesetzesmaterialien werden diese Änderungen mit der mangelnden steuerlichen Beachtlichkeit von Unterhaltsaufwendungen gegenüber dem Ehepartner begründet:

»Nach der Rechtsprechung des VfGH (Erk. vom 10.6.1992, 1257/91) können Unterhaltsaufwendungen gegenüber dem Ehepartner steuerlich unbeachtlich bleiben. Ob zwischen Ehepartnern ein Unterhaltsanspruch besteht, hängt – anders als bei Kindern – von mannigfaltigen Umständen ab, die weitgehend der Disposition der Ehegatten unterliegen und insofern als Sache der persönlichen Lebensgestaltung oder des persönlichen Risikos anzusehen sind. § 34 Abs. 7 Z 3 entfällt im Hinblick auf diese Judikatur. Die Regelung gilt ab dem Jahr 2011. Die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages für Steuerpflichtige ohne Kind(er) soll daher letztmalig bei der Veranlagung 2010 erfolgen.«<sup>363</sup>

Damit scheint der Gesetzgeber der Anregung des WIFO gefolgt zu sein, wonach der kinderunabhängige Alleinverdienerabsetzbetrag ein **Erwerbshemmnis für Frauen** darstelle und »die Treffsicherheit des Alleinverdienerabsetzbetrages dadurch erhöht werden [solle], dass er

356 ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 8 f (zum StRefG 2009).

357 BGBl I 2009/135.

358 VfGH 20.6.2009, G 13/09, VfSlg 18.791/2009 (kundgemacht in BGBl I 2009/101).

359 BGBl I 2010/34.

360 Siehe ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP, 10 (zum AbgÄG 2010).

361 BGBl I 2010/111.

362 Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-HB (1985) § 33 Tz 17; siehe auch VfGH 29.9.2011, G 27/11.

363 ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP, 125 (zum BBG 2011).

nur Familien mit Kindern gewährt wird.«<sup>364</sup> Der Verfassungsgerichtshof hatte jedenfalls gegen diese Neuregelung, die die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbeitrages (AVAB) Ehegatten, eingetragenen Partnern und mehr als sechs Monate in einer Lebensgemeinschaft lebenden Personen mit Kindern vorbehält, keine verfassungsrechtlichen Bedenken, sondern erblickte darin lediglich »die Zurücknahme einer steuerlichen Begünstigung, auf deren unveränderten Fortbestand ein verfassungsrechtlich geschütztes Vertrauen grundsätzlich nicht besteht.«<sup>365</sup> Dies begründete der VfGH folgendermaßen:

»Die Einrichtung des AVAB entstammt dem EStG 1967, das die sog. Haushaltsbesteuerung durch das System der Individualbesteuerung abgelöst hat. Sein Zweck war, der gesetzlichen Unterhaltspflicht zwischen Ehegatten Rechnung zu tragen. Da dem Alleinverdiener im System der Individualbesteuerung der allgemeine Steuerabsetzbetrag nur einmal zusteht, obwohl sein notwendiges Existenzminimum im Hinblick auf die ihm obliegende Unterhaltspflicht größer ist als das Existenzminimum einer Einzelperson, sollte mit dem AVAB die steuerlich ungleiche Berücksichtigung des gemeinsamen Existenzminimums einer Haushaltsgemeinschaft wenigstens teilweise wieder ausgeglichen werden (vgl. dazu die Ausführungen im Erkenntnis VfSlg. 13.297/1992). Der Verfassungsgerichtshof hat allerdings bereits im Erkenntnis VfSlg. 13.067/1992 dargelegt, dass die Frage, ob zwischen Ehegatten ein Unterhaltsanspruch besteht oder nicht, (anders als beim Kindesunterhalt) von mannigfaltigen Umständen abhängt, die weitgehend der Disposition der Ehegatten unterliegen und insofern als Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos anzusehen sind. Im Erkenntnis VfSlg. 13.297/1992 hat der Verfassungsgerichtshof – darauf Bezug nehmend – betont, dass der Gesetzgeber nicht verhalten sei, die als Folge privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos auftretende Unterhaltspflicht von Ehegatten ähnlich der Unterhaltspflicht für Kinder zu berücksichtigen. Er dürfe daher die steuerliche Begünstigung (gemeint: des AVAB) auch an andere sachliche Kriterien knüpfen.«<sup>366</sup>

Nicht intendierte »Nebeneffekte« der Streichung des Alleinverdienerabsetzbeitrages für kinderlose Steuer-

pflichtige, etwa im Bereich der Topfsonderausgaben, wurden durch das BBG 2012<sup>367</sup> saniert.<sup>368</sup>

#### D. Zusammenfassung

Die vorstehenden Ausführungen lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

1. Das gegenwärtige österreichische Steuersystem berücksichtigt Unterhaltsverpflichtungen gegenüber dem Partner nicht, während Kinderlasten vor allen durch Transferleistungen in Form der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag Beachtung finden; hinzu treten der kinderabhängige Alleinverdiener- bzw der Alleinerzieherabsetzbetrag, bei haushaltsfremden Kindern der Unterhaltsabsetzbetrag. Eine Reihe weiterer steuerlicher Bestimmungen, wie etwa die beschränkte Abzugsfähigkeit von Betreuungsaufwand und der Kinderfreibetrag, kann ebenfalls zum System einer österreichischen »Familienbesteuerung« gerechnet werden.
2. Historisch hat sich das österreichische Steuersystem durch das EStG 1972 vom – familienbenachteiligenden – System der »rohen« Haushaltsbesteuerung gelöst und ist zum System der Individualbesteuerung übergegangen. Die Berücksichtigung von Kinderlasten ist seither vom Gedanken geprägt, dass unabhängig vom Einkommen des Unterhaltsverpflichteten jedes Kind dem Staat in absoluten Beträgen gleich viel wert sein soll. Die Umverteilung zwischen Kinderlosen und Familien erfolgt daher im Wesentlichen über den Familienlastenausgleich und weniger über das Steuersystem. Unterhaltsverpflichtungen gegenüber dem Partner fanden bis vor kurzem über den Alleinverdienerabsetzbetrag Berücksichtigung, doch ist die kinderunabhängige Komponente dieses Absetzbeitrages durch das BudgetbegleitG 2011 entfallen.
3. Die Berücksichtigung von Kinderlasten durch das Transfersystem führt zu einem janusköpfigen System: Da weder reale Kinderlasten noch das kindliche Existenzminimum von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können, führen die – einkommensunabhängigen – Transferleistungen (insb Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag) dazu, dass in unteren Einkommensstufen der Kindesunterhalt zur Gänze oder zumindest nahezu durch staatliche Leistungen abgedeckt wird, während in höheren Einkommensstufen nicht einmal die steuerliche Mehrbelastung aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit der Kinderlasten berücksichtigt wird.

<sup>364</sup> Festl/Lutz/Schratzenstaller, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 8.

<sup>365</sup> VfGH 29.9.2011, G 27/11; dazu Renner, Kürzung der Anspruchsvoraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag verfassungskonform, SWK 2011, T 229 (T 220).

<sup>366</sup> VfGH 29.9.2011, G 27/11.

<sup>367</sup> BGBl I 2001/112.

<sup>368</sup> Siehe dazu zB Renner, Entschärfungen in der »Familienbesteuerung« – spät, aber doch, SWK 2011, S 1074 (S 1074 f).

### III. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Familienbesteuerung

#### A. Überblick

Die Entwicklung der Familienbesteuerung in Österreich war maßgeblich durch die **Judikatur des Verfassungsgerichtshofes** geprägt. Der Gerichtshof hatte sich dabei mit der steuerlichen Berücksichtigung von **Unterhalt bei haushaltszugehörigen Kindern im Inland**,<sup>369</sup> bei **nicht haushaltszugehörigen Kindern im Inland** (zB bei geschiedener Ehe),<sup>370</sup> bei **haushaltszugehörigen Kindern im Ausland**<sup>371</sup> und **nicht haushaltszugehörige Kindern im Ausland**<sup>372</sup> zu befassen und hat stets – wenngleich in unterschiedlichen Varianten – die steuersystematische Verpflichtung zur steuerlichen Berücksichtigung bejaht. Die in diesen Erkenntnissen im Lichte der Leistungsfähigkeit aufgestellten Anforderungen an die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltungspflichten sind nach der Judikatur allerdings nicht auf den **Ehegattenunterhalt** auszudehnen. Dieser darf aus verfassungsrechtlicher Sicht sowohl bei gemeinsam lebenden Ehepartnern,<sup>373</sup> bei getrennt lebenden Ehepartnern<sup>374</sup> und auch nach Scheidung<sup>375</sup> steuerlich außer Betracht gelassen werden.

#### B. Unterhaltungspflichten gegenüber dem (ehemaligen) Ehepartner

Das gegenwärtige Recht schließt laufende **Unterhaltsleistungen an den – gegebenenfalls dauernd getrennt lebenden – Gatten in aufrechter Ehe**,<sup>376</sup> an geschiedene

**Ehegatten**<sup>377</sup> und an den **Lebensgefährten bzw (gleichgeschlechtlichen) Partner** iSd § 106 Abs 3 EStG<sup>378</sup> vom steuerlichen Abzug aus. Dies ist verfassungskonform.<sup>379</sup> Der Gleichheitssatz erfordere – anders im Hinblick auf Kinderlasten – nicht die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an den (Ehe)Partner:

*»Ob nämlich zwischen Ehegatten ein Unterhaltsanspruch besteht oder nicht, hängt – anders als beim Unterhalt für Kinder – von mannigfaltigen Umständen ab, die – wie etwa die Aufgabenverteilung in der Familie und die Wahl des Wohnortes – weitgehend der Disposition der Ehegatten unterliegen und insofern als Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos anzusehen sind. Der Unterhaltsleistung des erwerbstätigen Ehegatten steht außerdem in der Regel der Anspruch auf Haushaltsführung gegenüber. Der durch die Übernahme der Obsorge für Kinder entstehende Unterhaltsbedarf eines Elternteils ist eine Auswirkung der Kinderlasten, deren steuerliche Berücksichtigung nach dem bereits genannten Erkenntnis verfassungsrechtlich geboten ist; ob die Eltern beide berufstätig sind und für die Kinderbetreuung anderweitig sorgen oder ein Teil, statt erwerbstätig zu sein, die Hauptlast der Kinderbetreuung übernimmt, ist wiederum Sache privater Lebensgestaltung. Unter welchen – besonderen – Umständen der Gesetzgeber die Unterhaltsleistung an Ehegatten allenfalls dennoch als außergewöhnliche Belastung anerkennen muß, ist in diesem Zusammenhang nicht zu prüfen.«<sup>380</sup>*

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung, wonach laufende Unterhaltszahlungen gegenüber dem Ehepartner als Sache der persönlichen Lebensgestaltung oder des persönlichen Risikos steuerlich unbeachtlich bleiben können, ist ab dem Jahr 2011 durch das BBG 2011<sup>381</sup> auch der Alleinverdienerabsetzbetrag für Steuerpflichtige ohne Kind(er) entfallen.<sup>382</sup> Auch dagegen hegte der VfGH keine Bedenken: Ebenso wie es in der Vergangenheit verfassungskonform war, die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages vom Zusammenleben der (Ehe)Partner abhängig zu machen,<sup>383</sup> ist es auch verfas-

369 VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83; VfGH 10.6.1992, B 1257/91, VfSlg 13.067/1992; VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; VfGH 28.11.1997, G 451/97, VfSlg 15023/1997; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

370 VfGH 27.6.1991, G 82/91, VfSlg 12.783/1991; VfGH 12.12.1991, G 290/91, VfSlg 12.941/1991; VfGH 27.6.2001, B 1285/00, VfSlg 16.226/2001 = ÖStZB 2001/251, 359; VfGH 19.6.2002, G 7/02, VfSlg 16.562/2002.

371 VfGH 4.12.2001, B 2366/00, VfSlg 16.380/2001.

372 VfGH 20.6.2009, G 13/09, VfSlg 18.791/2009.

373 VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; VfGH 29.9.2011, G 27/11.

374 VfGH 10.6.1992, B 1257/91, VfSlg 13.067/1992; VfGH 12.12.1992, B 145/92, VfSlg 13.297/1992.

375 VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683.

376 ZB VwGH 22.2.1994, 93/14/0207, ÖStZB 1994, 585; VwGH 23.3.1999, 98/14/0133, ÖStZB 1999, 568; siehe auch VfGH 10.6.1992, B 1257/91, VfSlg 13.067/1992; VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; VfGH 29.9.2011, G 27/11; siehe auch zB Rz 867 LStR 2002, und ausführlich dazu jüngst *Novacek*, Der Unterhalt von (Ehe-)Partnern als außergewöhnliche Belastung, ÖStZ 2011/506, 293 (293 ff).

377 ZB VwGH 28.5.1998, 94/15/0028, ÖStZB 1999, 88; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0077, ÖStZB 2003/625.

378 VwGH 28.3.2000, 99/14/0307, ÖStZB 2000/371; siehe auch Rz 865 LStR 2002.

379 VfGH 10.6.1992, B 1257/91, VfSlg 13.067/1992; VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; VfGH 29.9.2011, G 27/11.

380 VfGH 10.6.1992, B 1257/91, VfSlg 13.067/1992.

381 BGBl I 2010/111.

382 Dazu Kapitel II.C.4.b)ff).

383 VfGH 12.12.1992, B 145/92, VfSlg 13.297/1992.



sungskonform, den Alleinverdienerabsetzbetrag vom Vorhandensein von Kindern abhängig zu machen.<sup>384</sup>

### C. Unterhaltspflichten gegenüber Kindern

#### 1. Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab

Maßstab für die Sachlichkeit ist das **Leistungsfähigkeitsprinzip**,<sup>385</sup> wobei der VfGH stets betont hat, dass Kinderlasten – jedenfalls nicht überwiegend – Sache privater Lebensführung sind, sondern in einer der **gemeinderten Leistungsfähigkeit** entsprechenden Weise auch steuerlich berücksichtigt werden müssen.<sup>386</sup> In seiner Leitentscheidung aus dem Jahr 1991 hat der Gerichtshof dies folgendermaßen begründet:

*»Die Notwendigkeit, aus dem erzielten Einkommen nicht nur den eigenen Lebensunterhalt zu bestreiten, sondern auch den Kindern Unterhalt zu leisten, verringert die steuerliche Leistungsfähigkeit der Eltern und ist nicht bloß Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risiken. Ein Abzug der Unterhaltsleistungen vom zugeflossenen Einkommen würde [...] noch nicht bedeuten, daß der Staat den Eltern die Unterhaltslast (auch nur teilweise) abnimmt. Selbst Eltern, die nur das nach Abzug der Unterhaltsleistungen verbleibende Einkommen versteuern müssen, würden den Unterhalt gleichwohl aus ihrem Einkommen zu leisten haben und diesen Einkommensteil nicht für sich verwenden können. Der Abzug der Unterhaltslast würde nur vermeiden, daß die unterhaltspflichtigen Eltern so besteuert werden, als stünde ihnen das gesamte Einkommen zur Verfügung, und ihnen damit zusätzlich zur Unterhaltsleistung noch die Steuerlast für Beträge auferlegt wird, die ihnen nur vorläufig zufließen, über die sie aber aus rechtlichen Gründen nicht disponieren können.«<sup>387</sup>*

Dabei betont der VfGH die horizontale Gleichheit, also die **Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen glei-**

**cher Einkommensverhältnisse mit und ohne Unterhaltspflichtung für Kinder.**<sup>388</sup> Es geht also aus verfassungsrechtlicher Sicht darum, Unterschiede in der persönlichen Leistungsfähigkeit der zu vergleichenden Personengruppen (das waren unterhaltspflichtige Eltern und nicht unterhaltspflichtige Personen) entsprechend zu berücksichtigen und so eine verfassungsrechtlich unzulässige Diskriminierung von unterhaltspflichtigen Eltern gegenüber nicht unterhaltspflichtigen Personen zu vermeiden.<sup>389</sup> Dabei geht es nach dem VfGH – entgegen der teilweise im Schrifttum vorgebrachten Kritik<sup>390</sup> –

*»nicht darum, zu errechnen, um welchen Betrag das Bruttoeinkommen eines unterhaltsverpflichteten Elternteils dasjenige einer nicht unterhaltsverpflichteten Person übersteigen muß, damit nach Abzug der auf die Unterhaltsleistung entfallenden Steuerbelastung dem unterhaltsverpflichteten Steuerpflichtigen ein gleich hohes Einkommen verbleibt wie der nicht unterhaltsverpflichteten Person. Damit würden Steuerpflichtige mit ungleichem Bruttoeinkommen miteinander verglichen. Es geht vielmehr darum, zu prüfen, ob jene Steuer Mehrbelastung ausgeglichen wird, die sich dadurch ergibt, daß bei gleichem Bruttoeinkommen im Fall eines unterhaltsverpflichteten Elternteils der geschuldete (steuerlich zu berücksichtigende) Unterhalt der Steuer unterworfen wird. Nur diese Steuer Mehrbelastung ist unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes abzugelten. Diese Mehrbelastung kann aber beim gegebenen Tarif höchstens 50% der Unterhaltsleistung betragen (wobei [...] der Gesetzgeber nicht verpflichtet ist, von diesem Spitzensteuersatz auszugehen). Wird aber diese Steuerbelastung ausreichend durch Transferleistungen abgegolten, dann werden im Ergebnis Personen mit gleichem Bruttoeinkommen ihrer unterschiedlichen Leistungsfähigkeit entsprechend unterschiedlich behandelt.«<sup>391</sup>*

Die Verpflichtung zur Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse mit und

<sup>384</sup> VfGH 29.9.2011, G 27/11.

<sup>385</sup> Siehe zB VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83; VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; siehe zB auch *Beiser*, Selbstbehalt, Familienbesteuerung und Leistungsfähigkeitsprinzip, RdW 1997, 160 (160 ff); *Kristen*, Familienbesteuerung (2000) 80 ff.

<sup>386</sup> ZB VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83; VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; VfGH 20.6.2009, G 13/09, VfSlg 18.791/2009; siehe dazu auch *Quantschnigg*, Der Verfassungsgerichtshof zur Familienbesteuerung, ÖStZ 1997, 453 (453).

<sup>387</sup> VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83; siehe auch VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683.

<sup>388</sup> Siehe dazu auch *Sturn/Dujmovits*, Die Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung von Kinderlasten, ÖStZ 1996, 497 (497); *Kristen*, Familienbesteuerung (2000) 93 f.

<sup>389</sup> VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

<sup>390</sup> Siehe insbesondere *Mack*, Nochmals: Familienbesteuerung 1999 verfassungskonform? SWK 2000, S 717 (S 717 ff); *Mack*, Familiensteuer, Familienbeihilfe und Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2002/975, 580 (580 ff); *Mack*, Familiensteuer, Prozentrechnung und Verfassungsgerichtshof, SWK 2002, S 501 (S 501 ff).

<sup>391</sup> VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

ohne Unterhaltsverpflichtung für Kinder gilt auch bei hohen Einkommen, sodass auch diesfalls die Unterhaltslasten nicht mit dem Argument unberücksichtigt bleiben dürfen, dass die Tragung von Unterhaltslasten mit steigendem Einkommen leichter werde.<sup>392</sup> Daraus folgt auch, dass **es nicht hinreicht, bloß das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner Kinder zu sichern**,<sup>393</sup> also vom steuerlichen Zugriff auszunehmen. So hat der VfGH auch nicht bezweifelt, dass die Leistung von Kinderbeihilfen im Ergebnis das wie auch immer berechnete Existenzminimum nicht nur für den Steuerpflichtigen, sondern auch für seine Kinder vor dem steuerlichen Zugriff sichert. Die Diskriminierung von unterhaltspflichtigen Eltern gegenüber nicht unterhaltspflichtigen Personen werde indessen nicht schon dadurch vermieden, dass das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner Kinder gesichert sei. Dies liege – gesamthaft betrachtet – in dem Umstand begründet, dass jene Einkommensanteile, die der Unterhaltsschuldner für Unterhaltspflichten aufwendet, bei ihm aus Leistungsfähigkeitssicht bloß »durchlaufen«, aber dennoch bei ihm progressiv besteuert werden; dies führe zu einer überproportionalen Belastung der von Beziehern höherer Einkommen an ihre Kinder zu leistenden Unterhaltsbeträge.<sup>394</sup> Der VfGH führte zu diesem Maßstab in seiner Leitentscheidung aus dem Jahr 1991 aus:

*»Es ist nämlich offenkundig, daß die Familienbeihilfen und Kinderzuschläge in ihrer Wirkung die für die Kinder benötigten Einkommensteile zwar im unteren Einkommensbereich zur Gänze steuerfrei stellen, ja die Kinderlasten unter Umständen – ihrer Bezeichnung ›Kinderbeihilfe‹ entsprechend – sogar teilweise abdecken, daß aber in höheren Einkommensbereichen ›wesentlich weniger einkommensteuerfrei gestellt wird, als für die Kinder aufgewendet wird [...] – und werden muß –, was zu einer empfindlichen Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage sorgepflichtiger Eltern gegenüber nicht sorgepflichtigen Personen (gleicher Einkommensstufe) führen kann. Das Außerachtlassen der Unterhaltslast bewirkt also eine vergleichsweise höhere Belastung unterhaltspflichtiger Eltern. Dies kann nicht damit gerechtfertigt werden, daß die Tragung der Kinder-*

*lasten mit steigendem Einkommen leichter wird. Der ausschlaggebende Vergleich darf nicht zwischen Eltern mit niedrigerem und höherem Einkommen, sondern muß zwischen unterhaltspflichtigen Eltern und nicht unterhaltspflichtigen Personen gleicher Einkommensstufe gezogen werden. Den spezifischen Unterschieden in der Leistungsfähigkeit aufgrund unterschiedlicher Einkommenshöhe kann sachlicherweise nicht durch Belastung bloß eines Teiles der Steuerpflichtigen gleichen Einkommens, sondern nur in einer dem Gleichheitssatz entsprechenden Art, insbesondere durch einen progressiven Tarif Rechnung getragen werden. Daß die zur Erzielung der Gleichbehandlung erforderliche Entlastung bei Eltern mit höherem Einkommen höher ist als bei solchen mit geringerem Einkommen, ist nur die Folge des Umstandes, daß die bei voller Besteuerung des für Unterhaltszwecke benötigten Einkommens eintretende steuerliche Belastung solcher Eltern infolge der Progression vergleichsweise höher ist als die der anderen.«<sup>395</sup>*

Dabei sei es nach der Judikatur aber keineswegs erforderlich, dass die unterschiedliche Leistungsfähigkeit in jeder Hinsicht und zur Gänze vollkommen berücksichtigt werde; der Gesetzgeber müsse auch nicht etwa individuell-konkrete Leistungen oder Leistungspflichten berücksichtigen, er dürfe vielmehr von Durchschnittswerten ausgehen.<sup>396</sup> Zumindest die  **Hälfte der Einkommenssteile**, die zur Bestreitung des Unterhalts der Kinder erforderlich sind, müssen im Effekt steuerfrei bleiben (»Hälfteregel«).<sup>397</sup> Nicht erforderlich ist es aus verfassungsrechtlicher Sicht hingegen, dass – im Sinne eines Familienrealsplittings – die Steuerbelastung unterhaltspflichtiger Eltern jedenfalls nicht höher sein dürfe, als wenn die für den Unterhalt verwendeten Einkommensanteile bei den Kindern statt bei den Eltern besteuert würden.<sup>398</sup> Der Verfassungsgerichtshof lässt dem Gesetzgeber zur Erreichung dieser Zielsetzung einen weiten Gestaltungsspielraum,<sup>399</sup> solange nur im Effekt die Unterhaltsleistung an Kinder in den vom Gerichtshof angenommenen Grenzen steuerfrei bleibe, dh, dass die im

392 ZB VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83; VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; siehe dazu auch *Quantschnigg*, Der Verfassungsgerichtshof zur Familienbesteuerung, ÖStZ 1997, 453 (453).

393 VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83.

394 Siehe auch VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683, und dazu zB *Quantschnigg*, Der Verfassungsgerichtshof zur Familienbesteuerung, ÖStZ 1997, 453 (453).

395 VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83.

396 VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

397 VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; VfGH 4.12.2001, B 2366/00, VfSlg 16.380/2001.

398 Dazu VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

399 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

Vergleich zu einer nicht unterhaltspflichtigen Person verminderte Leistungsfähigkeit durch entsprechende Verminderung der Steuerlast berücksichtigt wird. Insbesondere hat der VfGH ausdrücklich betont, dass das sogenannte Familienrealsplitting nicht die einzige verfassungsrechtlich zulässige Form der Familienbesteuerung wäre.<sup>400</sup> Die Wahl der Mittel sei vielmehr dem Gesetzgeber überlassen:

*»Durch welche Maßnahmen der Gesetzgeber das verfassungsrechtlich gebotene Ergebnis erzielt, liegt in seinem Ermessen. Er kann den Tarif entsprechend gestalten, taugliche Frei- oder Absetzbeträge vorsehen und direkte Leistungen (z.B. aus dem Familienlastenausgleichsfonds) gewähren und diese oder andere Maßnahmen auch nebeneinander einsetzen. Soweit Teile des Einkommens durch die Wirkung der Familienbeihilfen von der Steuerbelastung freigestellt werden, ist dies ebenso zu berücksichtigen, wie bei der Feststellung der Höhe der besonderen Belastung der Eltern. Eine gleichmäßige Besteuerung unterhaltspflichtiger Eltern und nicht unterhaltspflichtiger Personen (der gleichen Einkommensstufe) verlangt auch nicht, daß der Gesetzgeber bei Bedachtnahme auf die tatsächlichen Unterhaltsleistungen (und der darauf entfallenden Steuer) etwa individuell-konkrete Leistungen oder Leistungspflichten berücksichtigen müßte (die in der Familiengemeinschaft regelmäßig gar nicht feststellbar sind). Vielmehr darf er von Durchschnittswerten ausgehen und der Bemessung der Steuer jenen Unterhalt zugrundelegen, der sich aus dem für die Besteuerung in Frage kommenden Einkommen unter Außerachtlassung steuerlich irrelevanter Einkommensteile oder Vermögenswerte typischerweise ergibt. Und er kann den gebotenen Lastenausgleich durch eine der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit entsprechende unterschiedliche Verteilung der Steuerlast – also durch eine Umschichtung zulasten der nicht Unterhaltspflichtigen – zugleich aufkommensneutral gestalten.«<sup>401</sup>*

Der Ansatz der österreichischen Judikatur unterscheidet sich damit wesentlich von jenem des deutschen Bundesverfassungsgerichts: Das deutsche Bundesverfassungsgericht<sup>402</sup> stellt nämlich – anders als der VfGH – nicht auf die konkreten (wenngleich hypothetischen) Geldun-

terhaltsbeträge ab, sondern judiziert, dass das aufgrund eines **unabdingbaren Unterhaltsanspruchs der Kinder** nicht disponible Einkommen, also gleichermaßen der **Existenz-, Erziehungs-, Betreuungs- und Ausbildungsbedarf der Kinder**, unbesteuert zu bleiben hat,<sup>403</sup> und zwar unabhängig davon, ob nur ein Elternteil arbeitet oder ob beide berufstätig sind.<sup>404</sup> Die Festlegung dieser Beträge der Existenzminima von Kindern in Deutschland erfolgte zuletzt im **Achten Existenzminimumbericht**.<sup>405</sup> Demnach beträgt das – steuerlich freizustellende – **sächliche Existenzminimum € 4.272** je Kind und Jahr; dieses enthält den Regelsatz und berücksichtigt Bildung und Teilhabe, Kosten der Unterkunft und Heizkosten. Der freizustellende Betrag für den **Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf wurde mit € 2.640** je Kind und Jahr festgelegt. Steuerlich wird nach § 32 Abs 6 dEStG sogar ein geringfügig darüber hinausgehender Betrag von insgesamt € 7.008 je Kind und Jahr berücksichtigt.<sup>406</sup>

## 2. Verfassungskonforme Berücksichtigung der Leistungsfähigkeitsminderung

### a. Überblick

Der VfGH überlässt die Methode zur steuerlichen Berücksichtigung von Kinderlasten dem Gesetzgeber. Maßstab ist dabei offenkundig die fiktive Abzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen vom steuerpflichtigen Einkommen. Dabei genügt es nach der Rechtsprechung des VfGH, wenn die **halbe Unterhaltsleistung** berücksichtigt wird (»Hälfteregeln«). Für höhere Einkommen bedeutet dies, dass der **eineinhalbfache Regelbedarf** – also die Hälfte des »Unterhaltsstopps« – zu berücksichtigen wäre. Soll hingegen – wie im österreichischen System – die Berücksichtigung von Kinderlasten durch eine Kombination von Transferleistungen (Familienbeihilfen) einerseits und Steuerentlastungen (insb Kinderabsetzbetrag) andererseits erreicht werden, ist nach den Vorgaben des Verfassungsgerichtshofes zu prüfen, ob diese Transferleistungen – auch bei hohen Einkommen – die durch die Unterhaltsverpflichtung geminderte Leistungsfähigkeit hinreichend berücksichtigen. Der VfGH hat dabei sowohl für die Ermittlung der relevanten Steuerwirkung der Unterhaltsverpflichtung als auch für die diesen gegenüberzustellenden Transferleistungen Ermittlungsmaß-

400 Dazu VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

401 VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83; ebenso zB VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; VfGH 20.6.2009, G 13/09, VfSlg 18.791/2009.

402 BVerfG 10.11.1998, 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216.

403 Siehe nur *Kirchhof*, Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, ZRP 2003, 73 (76); weiters zB *Pfab*, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, ZRP 2006, 212 (213).

404 *Pfab*, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, ZRP 2006, 212 (213).

405 Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2012 (Achter Existenzminimumbericht), BT-Drs 17/5550 (30.5.2011).

406 Dazu ausführlich unten Kapitel IV.D.3.

stäbe vorgegeben, wobei die Bemessung der Transferleistungen so zu erfolgen hat, dass auch höhere Einkommen ausreichend – also zumindest in Höhe der halben relevanten Unterhaltsverpflichtung – entlastet werden. In seiner Logik folgt der VfGH dabei jener Betrachtung, die der Gesetzgeber des BBG 1998<sup>407</sup> als eine am »**Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Betrachtungsweise**« bezeichnet hatte und die der VfGH im Ergebnis auch als verfassungskonform angesehen hat.<sup>408</sup> Die Materialien zum BBG 1998 führten dazu unter anderem aus:

*»Eine Betrachtungsweise, die primär an der ›wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit‹ Maß nimmt, müßte die hälftanteilige Berücksichtigung von Kinderlasten als einkommensmindernd zum Leitbild nehmen. Die Referenzgröße für die Ausmessung der Transferleistungen wäre also der Steuereffekt, der sich ergibt, wenn die Kinderlasten hälftanteilig von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Es ist dabei zu beachten, daß die Transferleistungen ausreichen müssen, auch in Fällen höherer Steuersätze ein betragsmäßig ausreichendes Äquivalent für eine ›Steuerersparnis‹ abzudecken.«<sup>409</sup>*

#### b. Ermittlung der Steuerwirkung der relevanten Unterhaltslasten

Für die Ermittlung der Höhe der Unterhaltslast orientiert sich der VfGH – ebenso wie der Gesetzgeber<sup>410</sup> – an den zivilrechtlichen Grundsätzen. So errechnet sich der Unterhaltsanspruch eines Kindes in der Praxis nach der sogenannten **Prozentwertmethode**.<sup>411</sup> Diese bemisst den Unterhalt als prozentmäßigen Betrag vom tatsächlichen Nettoeinkommen,<sup>412</sup> also vom Nachsteuereinkommen, des Unterhaltspflichtigen, der nach Kindesalter gestaffelt ist, und berücksichtigt damit Bedarf (vom Kindesalter und Lebensstandard des Verpflichteten abhängig) und Leistungsfähigkeit (Anteil an Einkünften) gleichzeitig. Die Prozentsätze betragen für Kinder unter 6 Jahren 16%, zwischen 6 und 10 Jahren 18%, zwischen 10 und 15 Jahren 20% und über 15 Jahren 22%.<sup>413</sup> Mehrere Unterhaltspflichte desselben Unterhaltsschuldners berücksichtigt die Rechtsprechung durch Minderung des betreffenden

Prozentsatzes,<sup>414</sup> was – auch im Hinblick auf die Reduktion aufgrund des Unterhaltsanspruchs des Ehepartners – steuerlich nachvollzogen wird.<sup>415</sup> Der Unterhaltsanspruch wird zudem unter anderem durch den sogenannten Unterhaltsstopp (in Bezug auf den Bedarf) limitiert.

Die Berechnungsbasis der Prozentsatzmethode – das Nettoeinkommen – wurde deshalb kritisiert, weil diese – aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit der Kinderlasten – »durch eine verfassungswidrige Steuer verzerrt sei«. Der Verfassungsgerichtshof ist diesem Einwand grundsätzlich gefolgt, sofern das für die Unterhaltsberechnung maßgebende Nettoeinkommen tatsächlich durch eine verfassungswidrige Steuerbelastung verzerrt wäre, hat ihn aber aus der Perspektive des Jahres 2000 im Ergebnis verworfen:

*»Im Ergebnis trifft der Einwand deswegen nicht zu, weil in jenen Einkommensstufen, in denen tatsächlich der allein nach der Prozentsatzmethode errechnete Unterhalt maßgebend ist, die Transferleistungen so hoch sind, daß sie auch eine Steuermehrbelastung abgelten könnten, die durch eine erheblich höhere Unterhaltsleistung ausgelöst würde. Bei den Grenzfällen im Bereich hoher Einkommen, in denen das Argument der Beschwerde allenfalls stichhältig wäre, wird hingegen die Unterhaltsverpflichtung letztlich nicht nach der Prozentsatzmethode, sondern durch den Unterhaltsstopp bestimmt (von dem mindestens die Hälfte steuerlich Berücksichtigung finden muß). Der Unterhaltsstopp wird jedoch nicht als Prozentsatz des Einkommens errechnet, sondern aus dem Regelbedarf abgeleitet, somit in seiner Höhe durch eine allfällige verfassungswidrige Steuermehrbelastung nicht berührt.«<sup>416</sup>*

Der vom Verfassungsgerichtshof angesprochene **Unterhaltsstopp** (»**Luxusgrenze**«) ist die Obergrenze für Unterhaltsansprüche, die bei überdurchschnittlichem Einkommen eine unangemessene und pädagogisch schädliche Überalimentierung vermeiden soll. Diese wurde generell beim etwa Zwei- bis Dreifachen des sogenannten Regelbedarfs gesetzt,<sup>417</sup> wobei der Verfassungs-

407 BGBl I 1998/79.

408 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

409 ErlRV 1099 BlgNR XX. GP, 13 f.

410 Siehe ErlRV 463 BlgNR XVIII. GP, 5 (zum Familienbesteuerungsg 1992).

411 Siehe dazu zB Fischer-Czermak/Böhsner in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.00 § 140 Rz 34; Hebenstreit in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG (2011) § 12a Rz 7 ff und Rz 31 f.

412 Für Details siehe Fischer-Czermak/Böhsner in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.00 § 140 Rz 36 ff.

413 Fischer-Czermak/Böhsner in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.00 § 140 Rz 34.

414 Dazu Fischer-Czermak/Böhsner in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.00 § 140 Rz 35, wonach für ein weiteres unterhaltsberechtigtes Kind unter 10 Jahren jeweils 1 Prozentpunkt, für ein Kind über 10 Jahren 2 Prozentpunkte und für einen unterhaltsberechtigten Ehegatten je nach Eigeneinkommen 0 bis 3 Prozentpunkte abzuziehen sind. Freiwillig übernommene Unterhaltsleistungen sind nicht zu berücksichtigen.

415 Siehe VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27, zur Berücksichtigung des (steuerlich nicht relevanten) Unterhaltsanspruchs der Ehegattin für die Ermittlung des Unterhaltsprozentsatzes der Kinder.

416 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

417 Fischer-Czermak/Böhsner in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.00 § 140 Rz 50.

gerichtshof grundsätzlich vom 2,5fachen ausgeht.<sup>418</sup> Der Regelbedarf soll die grundsätzlich bei jedem Kind vorhandenen Bedarfsgruppen wie Nahrung, Wohnung, Freizeitgestaltung, Betreuung etc widerspiegeln. Dazu haben sich in der älteren Rechtsprechung sogenannte Regelbedarfssätze (**Durchschnittsbedarfssätze**) herausgebildet, die zwar mittlerweile für die Unterhaltsbedarfsermittlung eines Kindes als ungeeignet angesehen werden und durch die Prozentwertmethode verdrängt wurden<sup>419</sup>, aber als Kontrollgröße nach wie vor gewisse Bedeutung haben.

Insofern stellt auch der Verfassungsgerichtshof für die Ermittlung des Unterhaltsstopps auf die – vom Landesgericht Wien<sup>420</sup> veröffentlichten und darauf basierend vom BMF<sup>421</sup> für das jeweilige Kalenderjahr übernommenen – Regelbedarfssätze ab.<sup>422</sup> Für das Jahr 2012 sind in AÖF 2011/180 die monatlichen Regelbedarfssätze angegeben, wobei sich durch Multiplikation mit dem Faktor 2,5 auch der Unterhaltsstopp ermitteln lässt:

Altersgrenze	Regelbedarf		Unterhaltsstopp	
	Monatlich	Jährlich	Monatlich	Jährlich
0 bis 3 Jahre	186 €	2.232 €	465 €	5.580 €
3 bis 6 Jahre	238 €	2.856 €	595 €	7.140 €
6 bis 10 Jahre	306 €	3.672 €	765 €	9.180 €
10 bis 15 Jahre	351 €	4.212 €	877,5 €	10.530 €
15 bis 19 Jahre	412 €	4.944 €	1.030 €	12.360 €
Über 19 Jahre	517 €	6.204 €	1.292,5 €	15.510 €

Tabelle III.1: Regelbedarfssätze und Unterhaltsstopp (»Luxusgrenze«) für das Jahr 2012 nach dem Erlass AÖF 2011/180.

Hinsichtlich der Höhe des zu berücksichtigenden Unterhaltes hat der VfGH in seinen Grundsatzurkenntnissen der Jahre 1997<sup>423</sup> und 2000<sup>424</sup> ausgesprochen, dass zumindest die Hälfte der Einkommensteile, die zur Bestreitung des Unterhalts der Kinder erforderlich sind, im Effekt steuerfrei bleiben müssen (»Hälfteregel«).<sup>425</sup> Diese Hälfteregel leitet die Rechtsprechung daraus ab, dass der Gesetzgeber »Kinderlasten jedenfalls nicht überwiegend als Sache der privaten Lebensführung oder des persönli-

chen Risikos ansehen« darf.<sup>426</sup> Dies bedeutet umgekehrt, dass es dem Gesetzgeber bei solchen Unterhaltsleistungen durchaus freisteht, einen – die Abzugsfähigkeit kürzenden – »Selbstbehalt« von bis zu 50% vorzusehen.<sup>427</sup> Der VfGH führte dazu aus:

*»Da aber die Unterhaltsleistung an Kinder [...] nicht bloß Sache privater Lebensgestaltung ist, geht es nicht an, jene Einkommensbestandteile, die vom Steuerpflichtigen an die Unterhaltsberechtigten weiterzugeben sind, in diesem Umfang zu besteuern. Auf diese Weise werden nämlich unterhaltspflichtige und nicht unterhaltspflichtige Einkommensbezieher gleicher Einkommenshöhe ungeachtet der unterschiedlichen Höhe des ihnen zur eigenen Verwendung verbleibenden Einkommens gleich behandelt, obwohl es sachlich geboten wäre, die – eben nur zum Teil als Folge privater Lebensgestaltung zu qualifizierenden – Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern steuerlich zumindest so zu berücksichtigen, daß nicht der größere Teil des Unterhaltsaufwandes der Einkommensteuer unterworfen wird. Da die in Prüfung genommenen Bestimmungen für einen keineswegs vernachlässigbaren Teil von Einkommenssteuerpflichtigen aber solches bewirken, verletzen sie den Gleichheitsgrundsatz [...]. Zumindest die*

418 Siehe zB VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; siehe auch die Nachweise aus der zivilrechtlichen Judikatur bei *Stabentheiner in Rummel*<sup>3</sup> § 140 Rz 5d.

419 *Stabentheiner in Rummel*<sup>3</sup> § 140 Rz 5c; *Fischer-Czermak/Böhssner in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON 1.00 § 140 Rz 6.

420 Siehe zB *Gitschthaler*, Unterhaltsbemessung, EF-Z 2009/154, 237 (237 f) (für die Jahre 2004/2005 bis 2009/2010), und zuletzt *Gitschthaler*, Unterhaltsbemessung, EF-Z 2011/125 (für die Jahre 2005/2006 bis 2011/2012); siehe zu diesem System auch *Hebenstreit in Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG (2011) § 12a Rz 18.

421 Siehe zB AÖF 2008/249 (für das Jahr 2009), AÖF 2009/242 (für das Jahr 2010), AÖF 2010/203 (für das Jahr 2011) und AÖF 2011/180 (für das Jahr 2012).

422 ZB VfGH 30. 11. 2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

423 VfGH 17. 10. 1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683.

424 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

425 VfGH 17. 10. 1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; VfGH 4.12.2001, B 2366/00, VfSlg 16.380/2001; VfGH 20.6.2009, G 13/09, VfSlg 18.791/2009; siehe zB auch *Ruppe*, Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2003/241, 148 (148).

426 ZB VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

427 *Ruppe*, Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2003/241, 148 (148); ebenso VwGH 25.4.2002, 2001/15/0200, ÖStZB 2002/535, und VwGH 12.9.2002, 2002/15/0118, ÖStZB 2003/389.

*Hälfte der Einkommensteile, die zur Bestreitung des Unterhalts der Kinder erforderlich sind, müsste im Effekt steuerfrei bleiben.*<sup>428</sup>

Dies bedeutet, dass bei höheren Einkommen zumindest die **Hälfte der Unterhaltsverpflichtung**, somit die Hälfte des bei solchen Einkommen in der Regel maßgebenden Unterhaltsstopps, also 125 % des Regelbedarfs, steuerlich berücksichtigt werden muss.<sup>429</sup> Zu berücksichtigen ist dabei stets nur (zumindest zur Hälfte) die gesetzlich geschuldete Unterhaltsleistung an Kinder; der Gesetzgeber ist aber nicht dazu verhalten, »nicht nur den gesamten Unterhaltsstopp, sondern sogar jeden beliebigen höheren Betrag, der nach zivilrechtlichen Grundsätzen gar nicht geschuldet wird, zu berücksichtigen.«<sup>430</sup>

Zur Ermittlung der – durch Transferleistungen zu kompensierenden – **Steuerwirkungen von Unterhaltsverpflichtungen** ist der zu berücksichtigende, also zumindest hälftige Unterhalt mit dem Grenzsteuersatz des Verpflichteten zu belasten, um die durch die Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen ausgelöste Steuermehrbelastung zu ermitteln.<sup>431</sup> Den Grenzsteuersatz – und nicht etwa den Durchschnittssteuersatz – zieht der VfGH offenkundig deshalb heran, weil sich jede Ausgabe mit dem Grenzsteuersatz steuermindernd auswirkt.<sup>432</sup> Da aber typischerweise nicht das gesamte Einkommen des Unterhaltsverpflichteten der Besteuerung nach dem progressiven Einkommensteuersatz unterliege, zieht der VfGH – pauschalierend – einen abgesenkten Grenzsteuersatz heran, der selbst bei sehr hohen Einkommen und damit einem theoretischen **Spitzensteuersatz von 50 % bei etwa 40 %** zu liegen kommt, sodass der Gesetzgeber auch in diesen Fällen von einer Steuerbelastung von etwa 40 % ausgehen dürfe.<sup>433</sup> Der VfGH führt dazu aus:

*»Auch bei hohen Einkommen muß [...] bei Berechnung der Steuermehrbelastung, die sich aus der Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltslasten ergibt, nicht notwendigerweise von einem Grenzsteuersatz von 50 % ausgegangen werden. Verhält es sich nämlich so, daß jenes Einkommen, das der Unterhalts-*

*leistung zugrunde liegt, nicht in vollem Umfang der (normalen) Tarifbesteuerung unterliegt, sondern typischerweise auch steuerlich begünstigte oder gar steuerfreie Komponenten aufweist (endbesteuerte Kapitalerträge, tariflich begünstigte Bezüge, steuerfreie Einkommensteile), dann kann auch davon ausgegangen werden, daß die Unterhaltsleistungen anteilig aus solchen Einkommensteilen bestritten werden. Dann darf aber der Gesetzgeber bei der Abgeltung von Einkommensteuerbelastungen im Wege von Transferleistungen auch eine entsprechend unter 50 % liegende Steuerbelastung zugrundelegen. Wenn die Regelungen des Familienpaketes, wie in den Erläuterungen dargestellt wird, unterstellen, daß Unterhaltsleistungen auch bei hohen, an sich einem Grenzsteuersatz von 50 % ausgesetzten Einkommen einer Steuerbelastung von bloß (etwa) 40 % unterliegen, so hält der Gerichtshof eine solche Annahme nicht für unsachlich. Bei einer solchen Annahme führen aber die Transferleistungen in der nunmehr vorgesehenen Höhe im Effekt zu einer hinreichenden Berücksichtigung der Unterhaltslasten.*«<sup>434</sup>

Bezieht man diese Aussagen auf die gegenwärtige Form der Familienbesteuerung in Österreich, die auf dem Prinzip der Individualbesteuerung und dem rechtspolitischen Postulat, dass jedes Kind dem Staat – in absoluten Maßstäben – gleich viel wert sein soll, beruht,<sup>435</sup> so müssen die staatlichen Transferleistungen auch bei sehr hohen Einkommen den steuerlichen Mehraufwand aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltspflichten – also die Hälfte des 2,5fachen des Regelbedarfs zum Grenzsteuersatz – zumindest abdecken. Auch unterhalb des Höchststeuersatzes sieht es die höchstgerichtliche Zivilrechtsprechung im ähnlichen Zusammenhang der Unterhaltskürzung<sup>436</sup> – auch nach der Tarifreform des StRefG 2005<sup>437</sup> – als wesentlichen Bestandteil der Berechnung an, dass der **jeweils maßgebliche Grenzsteuersatz um 20 % gekürzt werde**.<sup>438</sup>

#### c. Ermittlung der relevanten Transferleistungen

Unterhaltsleistungen an Kinder werden im System der österreichischen Einkommensbesteuerung nicht – zur Gänze oder teilweise – von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen und es kommt auch

428 VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; ebenso zB VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

429 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

430 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

431 Dazu VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

432 Zorn, Kindesunterhalt und Verfassungsrecht, SWK 2001, S 799 (S 803).

433 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; VfGH 27.6.2001, B 1285/00, VfSlg 16.226/2001 = ÖStZB 2001/251, 359; dazu auch Zorn, Kindesunterhalt und Verfassungsrecht, SWK 2001, S 799 (S 800); Ruppe, Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2003/241, 148 (148).

434 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

435 Siehe auch Sturn/Dujmovits, Die Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung von Kinderlasten, ÖStZ 1996, 497 (497).

436 Siehe unten Kapitel III.C.3.b).

437 BGBl I 2004/180.

438 Dazu ausführlich unten Kapitel III.C.3.b).

nicht zu einer tariflichen Differenzierung zwischen unterhaltspflichtigen und nicht unterhaltspflichtigen Personen (etwa durch Anwendung eines sog Splittingtarifes) oder zu einer fiktiven Aufteilung des Einkommens auf die Familienmitglieder (sog Realsplitting).<sup>439</sup> Vielmehr erfolgt die Berücksichtigung des Kindesunterhaltes grundsätzlich durch den Kinderabsetzbetrag und die Familienbeihilfe (Transferleistungen).

Der VfGH hat es dabei grundsätzlich akzeptiert, die Transferleistungen in Form von **Kinderabsetzbetrag** und **Familienbeihilfe** als solche steuerliche Berücksichtigung anzusehen: Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes dient der Kinderabsetzbetrag nicht der Abgeltung von Betreuungsleistungen, sondern – wie sich schon aus der Einordnung in § 33 EStG ergibt – der steuerlichen Abgeltung von Unterhaltslasten.<sup>440</sup> Dies gilt auch für den Unterhaltsabsetzbetrag,<sup>441</sup> der jenen Steuerpflichtigen zusteht, die für ein Kind, das nicht ihrem Haushalt zugehört und für das weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leisten. Auch die Familienbeihilfen dienen damit nach der Judikatur nicht nur der Abgeltung von Betreuungsleistungen bzw stellen eine Sozialleistung dar, sondern dienen – wie die historische Rechtsentwicklung belege<sup>442</sup> – auch der unmittelbaren steuerlichen Entlastung des Unterhaltsverpflichteten;<sup>443</sup> insofern hat die einkommensunabhängige Familienbeihilfe je nach konkretem Einkommen angesichts des progressiven Tarifs eine jansköpfige Natur.<sup>444</sup> Hinsichtlich der konkreten steuerlichen Einordnung der Familienbeihilfe war die Judikatur des VfGH zunächst unklar<sup>445</sup> und spiegelt dabei die Frage wider, ob durch Familienbeihilfen nur die Unterhaltslast verringert wird (und damit die Bemessungsgrundlage für die überhöhte Besteuerung) oder ob diese die Steuerlast selbst mindern,<sup>446</sup> doch legte sich der Gerichtshof im Jahr

2000 dahingehend fest, dass er hinsichtlich der Transferleistungen der Auffassung folgt

»daß die steuerliche Belastung der zur Unterhaltsleistung Verpflichteten durch die Auszahlung der erwähnten Transferleistungen (Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe) verringert werde.«<sup>447</sup>

Dies bedeutet im Ergebnis, dass aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht – bemessungsgrundlagenbezogen – der um die Familienbeihilfe gekürzte Unterhaltsaufwand maßgeblich ist, sondern vielmehr die Familienbeihilfe als Minderung der Steuerlast behandelt wird. Die Familienbeihilfe wird solcherart vom Verfassungsgerichtshof – ebenso wie das Kindergeld vom deutschen Bundesverfassungsgerichtshof<sup>448</sup> – in einen fiktiven Steuerfreibetrag umgerechnet, also zur Ermittlung des »Entlastungseffekts« auf fiktiv steuerfrei gestellte Einkommensbeträge hochgerechnet.<sup>449</sup>

Nicht einzubeziehen sind hingegen **sonstige staatliche Leistungen** (zB Schulfahrtbeiträge, der kostenlose Schulbesuch, die Anspruchsberechtigung der Sozialversicherung etc), zumal diese bereits mindernd im Umfang der Unterhaltsberechtigung Berücksichtigung finden.<sup>450</sup>

In die Ermittlung der relevanten Transferleistungen sind nach früherem Recht wohl auch die **Kinderzuschläge zum Alleinverdienerabsetzbetrag** einzubeziehen gewesen,<sup>451</sup> die zuletzt mit dem AbgÄG 1986<sup>452</sup> wieder eingeführt worden waren und im EStG 1988 zunächst nur bis zum Familienbesteuerungsg 1992<sup>453</sup> fort-

Kindesunterhalts auch für getrennt lebende Eltern, ÖStZ 2009/1064, 534 (534 ff); weiters auch *Kristen*, Familienbesteuerung (2000) 177 ff.

439 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

440 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; siehe auch *Zorn*, Kindesunterhalt und Verfassungsrecht, SWK 2001, S 799 (S 800).

441 VfGH 27.6.2001, B 1285/00, VfSlg 16.226/2001 = ÖStZB 2001/251, 359; ebenso *Ruppe*, Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2003/241, 148 (148 ff).

442 Siehe zum korrespondierenden System der steuerlichen Bestimmungen und der Familienbeihilfe Kapitel II.C.4.

443 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; siehe auch *Zorn*, Kindesunterhalt und Verfassungsrecht, SWK 2001, S 799 (S 800).

444 Dazu Kapitel I.

445 Siehe insbesondere VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683, wonach sich Transferleistungen insofern auswirken, »als sie die Unterhaltslast der zur Leistung von Unterhalt Verpflichteten verringern«.

446 Siehe dazu *Albrecht*, Nochmals: Der Verfassungsgerichtshof zur Familienbesteuerung, ÖStZ 1997, 538 (538); *Mack*, Familiensteuer, Familienbeihilfe und Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2002/975, 580 (580 ff); *Kresbach*, Steuerentlastung des

447 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27, wo der VfGH auch darauf hinweist, dass dieser Gedanke »bereits dem Erkenntnis VfSlg. 12.940/1991 zugrunde [lag], in dem der Gerichtshof geprüft hatte, ob durch die Familienbeihilfe die für die Kinder benötigten Einkommensteile steuerfrei gestellt würden, diese Frage aber für die höheren Einkommensbereiche verneint hat«.

448 Siehe zB BVerfG 29.5.1990, 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60; BVerfG 10.11.1998, 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246.

449 Siehe dazu und zur Kritik auch *Kristen*, Familienbesteuerung (2000) 177 ff mwN.

450 Siehe VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83, wo der VfGH eine kompensierende Berücksichtigung von »allgemeinen Förderleistungen des Staates für Kinder wie Schulfahrtbeiträge usw., den kostenlosen Schulbesuch und die Anspruchsberechtigung der Sozialversicherung« ablehnt, da »die in Rede stehende Unterhaltslast die Eltern nur insofern trifft, als der Bedarf des Kindes über diese Leistungen hinausgeht. Der allgemeine gesellschaftliche Aufwand für Kinder kann daher ungeachtet seiner großen Bedeutung in diesem Zusammenhang nicht ins Treffen geführt werden.«

451 So wohl auch VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83, wonach Kinderzuschläge zum Alleinverdienerabsetzbetrag eine ähnliche Funktion wie Kinderabsetzbeträge entfalten.

452 BGBl 1986/562.

453 BGBl 1992/312.

geführt wurden.<sup>454</sup> Ob diese aber der steuerlichen Abgeltung von Unterhaltslasten dienen sollten, blieb nach den Erläuterungen unklar, sprachen doch diese ganz allgemein davon, dass durch die Kinderzuschläge »eine familienpolitische Maßnahme gesetzt werden« sollte.<sup>455</sup> Gestaffelte Kinderzuschläge zum Alleinverdiener- und zum Alleinerzieherabsetzbetrag wurden allerdings erneut durch das StRefG 2005<sup>456</sup> eingeführt.<sup>457</sup> Der Alleinverdienerabsetzbetrag hat freilich seinerseits durch das BBG 2011<sup>458</sup> einen massiven Paradigmenwechsel erfahren: Seit dem BBG 2011<sup>459</sup> wird nämlich der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht mehr kinderunabhängig gewährt, sondern – verfassungskonform<sup>460</sup> – nur mehr bei zumindest einem Kind iSd § 106 EStG; er hat somit seine ursprüngliche Funktion, der gesetzlichen ehelichen Unterhaltspflicht Rechnung zu tragen,<sup>461</sup> gänzlich verloren. Während somit seit 2011 kinderlosen Alleinverdienern dieser Absetzbetrag von bisher € 364 nicht mehr zusteht, beträgt er für Eltern – unverändert – € 494 jährlich bei einem Kind, € 669 bei zwei Kindern und je € 220 für das dritte und jedes weitere Kind. Durch das StRefG 2005<sup>462</sup> wurde aber auch der Alleinerzieherabsetzbetrag von zuvor € 364 auf € 494 bei einem Kind, auf € 669 bei zwei Kindern und um je € 220 jährlich für das dritte und jedes weitere Kind erhöht. Vor dieser Einführung einer »Kinderkomponente« hatte der Alleinerzieherabsetzbetrag freilich explizit nicht die Funktion, jene Aufwendungen abzugelten, die die materielle Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nach sich zieht, sondern er sollte vielmehr einen wirtschaftlichen Ausgleich für die Behinderung des Alleinerhalters im Erwerbsleben infolge der Sorgepflicht für Kinder bringen.<sup>463</sup> Vor diesem Hintergrund ist daher fraglich, ob nunmehr auch der **Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag** zu den kinderunabhängigen Transferleistungen zu rechnen ist, zumal beide über § 106 EStG und § 33 Abs 3 bzw § 33 Abs 4 Z 3 EStG ebenfalls an den Anspruch auf Familienbeihilfe anknüpfen.

- ▷ Dafür könnte sprechen, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag – anders als der Kinderabsetzbetrag, der im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe gewährt wird – zwar (lediglich) zu ei-

ner einkommensteuerlichen Anrechnung oder Erstattung führt, er aber offenbar – ebenso wie der Alleinerzieherabsetzbetrag – nunmehr ausschließlich der Berücksichtigung von Kinderlasten dient, werden doch beide Absetzbeträge nur mehr kinderabhängig gewährt. Dafür spricht wohl letztlich auch, dass beide Absetzbeträge nach § 33 Abs 8 EStG zu einer »Negativsteuer« (Gutschrift) führen können, die nach § 40 EStG idF BBG 2009<sup>464</sup> im Rahmen der Veranlagung zu erfolgen hat.

- ▷ Allerdings bleibt zu bedenken, dass der Alleinerzieherabsetzbetrag historisch gerade nicht die Aufwendungen abgelten soll, die die materielle Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nach sich zieht, sondern vielmehr einen wirtschaftlichen Ausgleich für die Behinderung des Alleinerhalters im Erwerbsleben infolge der Sorgepflicht für Kinder bringen soll.<sup>465</sup> Gegen eine Berücksichtigung spricht schließlich auch das gesetzliche Regelungssystem: Wenn nämlich nach § 34 Abs 7 EStG Unterhaltspflichten durch die Familienbeihilfe und den Kinder- bzw. Unterhaltsabsetzbetrag als abgegolten gelten, der Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag aber auch nach der Einführung von Kinderzuschlägen durch das StRefG 2005<sup>466</sup> und weiterhin nach dem Entfall des kinderunabhängigen Alleinverdienerabsetzbetrages durch das BBG 2011<sup>467</sup> keine Erwähnung finden, geht wohl auch der Gesetzgeber davon aus, dass die beiden letztgenannten Absetzbeträge trotz ihrer Kinderbezogenheit nicht der steuerlichen Abgeltung von Unterhaltslasten dienen sollen. Schließlich scheint auch die zivilrechtliche Rechtsprechung weder den Alleinerzieherabsetzbetrag noch dessen mögliche »Kinderkomponente« für die Ermittlung der Unterhaltskürzung einzubeziehen.<sup>468</sup>

Die Lösung dieser Frage bedarf daher einer letztlich von der Judikatur zu treffenden Wertentscheidung. Für die folgende Analyse wird jedoch als sachgerechte Zwischenlösung vorgeschlagen, die »**Kinderkomponente**« des **Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrages** als zu berücksichtigende Transferkomponente anzusehen. Diese »Kinderkomponente« wird mit jenem Teil des Alleinver-

454 Siehe zur Rechtsentwicklung Kapitel II.C.

455 Siehe ErlRV 1082 BlgNR XVI. GP, 6 (zum AbgÄG 1986).

456 BGBl I 2004/57.

457 Dazu Kapitel III.C.4.b)dd).

458 BGBl I 2010/111.

459 BGBl I 2010/111.

460 VfGH 29.9.2011, G 27/11; dazu Renner, Kürzung der Anspruchsvoraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag verfassungskonform, SWK 2011, T 229 (T 220).

461 Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-HB (1985) § 33 Tz 17.

462 BGBl I 2004/57.

463 Siehe ErlRV 850 BlgNR XV. GP, 19 (zum AbgÄG 1981); Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-HB (1985) § 33 Tz 17.

464 BGBl I 2009/52 (zuletzt geändert durch das BBG 2011, BGBl I 2010/111).

465 Siehe ErlRV 850 BlgNR XV. GP, 19 (zum AbgÄG 1981); Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-HB (1985) § 33 Tz 17.

466 BGBl I 2004/57.

467 BGBl I 2010/111.

468 Diese Komponente wird in der zivilrechtlichen Rechtsprechung und im zivilrechtlichen Schrifttum auch nach Einführung der Kinderzuschläge zum Alleinerzieherabsetzbetrag durch das StRefG 2005 (BGBl I 2004/57) offenbar nicht berücksichtigt; siehe zB OGH 16.3.2007, 6 Ob 44/07z, Zak 2007/297, 170.



diener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages veranschlagt, der jenen Teil übersteigt, der historisch – vor Einführung der Kinderzuschläge – als Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages gewährt wurde, also konkret mit dem € 364 übersteigenden Teil des gegenwärtigen Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages. So stand nämlich nach der – vom VfGH als verfassungskonform beurteilten<sup>469</sup> – Rechtslage des Jahres 2000 jedem Alleinverdiener unabhängig von einem Kind ein Alleinverdienerabsetzbetrag von umgerechnet € 363,4 (S 5.000) zu, der auch nicht aufgrund des Vorhandenseins von Kindern erhöht wurde.<sup>470</sup> Vor der Änderung durch das BBG 2011<sup>471</sup> betrug der kinderunabhängige Alleinverdienerabsetzbetrag € 364; dieser ist weggefallen, sodass derzeit in § 33 EStG lediglich die mit € 494 beginnende Kinderstaffel besteht, wobei sich der Alleinverdienerabsetzbetrag beim zweiten Kind auf € 669 – also um € 175 – und beim dritten und jedem weiteren Kind um je € 220 erhöht. Dieselbe Rechtslage besteht seit dem StRefG 2005<sup>472</sup> auch beim Alleinerzieherabsetzbetrag, der von zuvor € 364 auf € 494 bei einem Kind, auf € 669 bei zwei Kindern und um je € 220 jährlich für das dritte und jedes weitere Kind er

höht wurde. Dies legt es nahe, für die Ermittlung der zu berücksichtigenden Transferleistungen den Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrag bei einem Kind um die – im früheren Recht bestehende – kinderunabhängige Komponente von € 364 zu bereinigen, also eine »Kinderkomponente« für das erste Kind von € 130 (€ 494 abzüglich € 364) zu unterstellen.

Zu berücksichtigen sind schließlich die **Kinderfreibeträge des § 106a EStG**, deren Steuerwirkung durch Multiplikation mit dem Grenzsteuersatz auf eine Transferleistung umzurechnen ist. Diese Umrechnung entspricht auch der Logik des Zivilrechts im Hinblick auf die Berücksichtigung bei der steuerlich bedingten Unterhaltskürzung.<sup>473</sup>

Betrachtet man die Situation mit bis zu drei Kindern und lässt die tarifabhängig wirkenden Kinderfreibeträge des § 106a EStG zunächst außer Betracht, ergeben sich daher unter Einbeziehung der »Kinderkomponente« des Alleinverdienerabsetzbetrages (AVAB) bzw Alleinerzieherabsetzbetrages (AEAB) folgende zu berücksichtigende Transferleistungen:

	Altersgruppen	Familienbeihilfe (FB)	Kinderabsetzbetrag (KAB)	»Kinderkomponente« des AVAB bzw AEAB	Summe
1. Kind	0 bis 3 Jahre	1.264,80	700,80	130,00	2.095,60
	3 bis 6 Jahre	1.352,40	700,80	130,00	2.183,20
	6 bis 10 Jahre	1.352,40	700,80	130,00	2.183,20
	10 bis 15 Jahre	1.570,80	700,80	130,00	2.401,60
	15 bis 19 Jahre	1.570,80	700,80	130,00	2.401,60
	Über 19 Jahre	1.832,40	700,80	130,00	2.663,20
2. Kind	0 bis 3 Jahre	1.418,40	700,80	175,00	2.294,20
	3 bis 6 Jahre	1.506,00	700,80	175,00	2.381,80
	6 bis 10 Jahre	1.506,00	700,80	175,00	2.381,80
	10 bis 15 Jahre	1.724,40	700,80	175,00	2.600,20
	15 bis 19 Jahre	1.724,40	700,80	175,00	2.600,20
	Über 19 Jahre	1.986,00	700,80	175,00	2.861,80
3. Kind	0 bis 3 Jahre	1.684,80	700,80	220,00	2.605,60
	3 bis 6 Jahre	1.772,40	700,80	220,00	2.693,20
	6 bis 10 Jahre	1.772,40	700,80	220,00	2.693,20
	10 bis 15 Jahre	1.990,80	700,80	220,00	2.911,60
	15 bis 19 Jahre	1.990,80	700,80	220,00	2.911,60
	Über 19 Jahre	2.252,40	700,80	220,00	3.173,20

**Tabelle III.2: »Steuerabgeltende« Transferleistungen.** Übersicht zu den im Jahr 2012 gewährten Transferleistungen, die der steuerlichen Abgeltung von Unterhaltslasten dienen sollen, wobei die »Kinderkomponente« des Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrages ebenfalls berücksichtigt wird.

469 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

470 § 33 EStG 1988 idF BBG 1998, BGBl I 1998/79; siehe zur damaligen Rechtslage ausführlich Kapitel II.C.

471 BGBl I 2010/111.

472 BGBl I 2004/57.

473 Dazu Kapitel III.C.3.b).

### 3. Fallgruppenorientierte Analyse

#### a. Haushaltszugehörige Kinder im Inland

Die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung hatte sich bereits mehrfach mit der Berücksichtigung der **Unterhaltsverpflichtung für haushaltszugehörige Kinder im Inland** zu befassen.<sup>474</sup> Demnach ist die Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern zumindest zur Hälfte keine Sache der privaten Lebensführung und muss daher insoweit – auch bei hohen Einkommen – steuerlich berücksichtigt werden. Die Steuerbelastung, die sich durch die generelle Nichtabzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen nach §§ 20, 34 EStG ergibt, kann nach der Rechtsprechung auch durch Transferzahlungen erreicht werden, wobei der Gesetzgeber davon ausgehen darf, dass das für Unterhaltsleistungen verwendete Einkommen (nur) mit etwa 40 % belastet ist.<sup>475</sup> Dieser Belastung sind die Transferleistungen gegenüberzustellen.

Der Anspruch auf Familienbeihilfe – und damit auch jener an den Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs 3 EStG<sup>476</sup> – knüpft nach § 2 Abs 2 FLAG primär an die Haushaltszugehörigkeit – und erst subsidiär bei auswärtiger Unterbringung an die überwiegende Unterhaltsleistung (etwa während der Berufsausbildung oder eines Studiums) – an. Damit fingiert das FLAG aber auch, dass jener Elternteil, in dessen Haushalt das Kind lebt, die überwiegenden Unterhaltskosten trägt und somit durch Familienbeihilfe zu entlasten ist. Allerdings decken sich Unterhaltsverpflichtung und Anspruch auf Familienbeihilfe auch bei gemeinsamem Haushalt nicht zwingend: Gehört ein Kind zum gemeinsamen Haushalt der Eltern, so geht nach § 2 a Abs 1 FLAG »der Anspruch des Elternteiles, der den Haushalt überwiegend führt, dem Anspruch des anderen Elternteiles vor«, wobei »[b]is zum Nachweis des Gegenteils [...] vermutet [wird], daß die Mutter den Haushalt überwiegend führt«. Der VfGH erachtet aber auch dann die **Familienbeihilfen als relevante Transferleistung**, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern gem § 2 a Abs 1 FLAG sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe-)Partner Anspruch auf diese Transferleistungen hat, zumal der Haushalt eine Art einheitlicher Wirtschaftskreis sei.<sup>477</sup> Es entspreche

nämlich diese Transferleistungen vom haushaltsführenden Elternteil in einer solchen Weise verwendet werden, daß damit im Effekt die finanzielle Belastung des einkommensbeziehenden Teiles entsprechend gemindert wird.«<sup>478</sup> Bei gemeinsamer Haushaltsführung ist damit auch dann von einer Entlastungswirkung auszugehen, wenn die Transferzahlungen an den haushaltsführenden Elternteil ausbezahlt werden.<sup>479</sup>

Sofern also auch für hohe Einkommen die Vorgabe der hälftigen Berücksichtigung der Unterhaltslasten erfüllt ist, entspricht die Abdeckung der Steuerwirkung der Nichtabzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen durch Transferleistungen nach der Judikatur den verfassungsrechtlichen Vorgaben. Der VfGH hat dies in seiner Leitentscheidung für den Stand des Jahres 2000<sup>480</sup> bejaht und daher ausgesprochen, dass nach damaligem Stand durch die Transferleistungen eine hinreichende Entlastungswirkung bestand, wobei nach der damaligen Rechtslage der **Alleinverdienerabsetzbetrag kinderunabhängig und ohne Kinderstaffel** zustand und daher nicht als Transferleistung zu berücksichtigen war.<sup>481</sup> So ergaben sich für das Jahr 2000 folgende Abdeckungsgrade:<sup>482</sup>

474 VfGH 12.12.1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83; VfGH 10.6.1992, B 1257/91, VfSlg 13.067/1992; VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; VfGH 28.11.1997, G 451/97, VfSlg 15023/1997; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

475 Dazu bereits oben Kapitel III.A.

476 Siehe zu dieser Gleichschaltung im Hinblick auf die Anspruchsvoraussetzungen auch VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

477 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; siehe auch *Ruppe*, Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2003/241, 148 (148).

478 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; siehe auch VfGH 27.6.2001, B 1285/00, VfSlg 16.226/2001 = ÖStZB 2001/251, 359.

479 Siehe auch *Ruppe*, Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2003/241, 148 (148 und 150).

480 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

481 Siehe zur damaligen Rechtslage Kapitel II.C.

482 Die Regelbedarfssätze für das Jahr 2000 wurden AÖF 2000/230 entnommen, wobei die in VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27, herangezogenen Regelbedarfssätze davon leicht abweichen. Die Familienbeihilfe wurde auf Basis des § 8 Abs 3 FLAG idF BGBl I 1998/79, die Kinderabsetzbeträge auf Basis des § 33 Abs 4 Z 1 lit a EStG 1988 idF BGBl I 1998/79.

Alter	Hälfte des Unterhaltsstopps	Steuer-mehrbelas-tung (40 %)	1. Kind		2. Kind		3. Kind	
			Transfers	Abdeckung	Transfers	Abdeckung	Transfers	Abdeckung
0 bis 3 Jahre	2.180,2	872,1	1.875,0	215 %	2.027,6	232 %	2.180,2	250 %
3 bis 6 Jahre	2.779,8	1.111,9	1.875,0	169 %	2.027,6	182 %	2.180,2	196 %
6 bis 10 Jahre	3.564,7	1.425,9	1.875,0	131 %	2.027,6	142 %	2.180,2	153 %
10 bis 15 Jahre	4.098,8	1.639,5	2.093,0	128 %	2.245,6	137 %	2.398,2	146 %
15 bis 19 Jahre	4.829,2	1.931,7	2.093,0	108 %	2.245,6	116 %	2.398,2	124 %
Über 19 Jahre	6.082,8	2.433,1	2.354,6	97 %	2.507,2	103 %	2.659,8	109 %

**Tabelle III.3: Über- bzw Unterdeckung durch Kinderabsetzbeträge und Familienbeihilfen im Jahr 2000.** Deckung der Steuer-mehrbelas-tung durch die Nichtabzugsfähigkeit des zu berücksichtigenden Unterhaltes (Hälfte des Unterhaltsstopps) durch Transferleistungen (Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag) für das Jahr 2000 (Jahresbeträge in Euro).

Geringfügige »Unterdeckungen« – konkret: beim ersten Kind über 19 Jahren – scheint der VfGH zumindest im Ansatz ohne nähere Begründung hingenommen zu haben. Damit wird zwar in diesen Fällen nicht effektiv die Hälfte der maßgeblichen Unterhaltsleistung berücksichtigt, doch ging der VfGH dennoch davon aus, dass aus der Perspektive des Jahres 2000 »die Transferleistungen in der nunmehr vorgesehenen Höhe im Effekt zu einer hinreichenden Berücksichtigung der Unterhaltslasten« führten.<sup>483</sup>

Überträgt man diese Analyse auf das heutige Recht und bezieht – neben den Familienbeihilfen und dem Kinderabsetzbetrag – sowohl die »Kinderkomponente« des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages als unterhaltsberücksichtigende Transferleistung als auch die Steuerentlastung durch die Kinderfreibeträge nach § 106a EStG in die Betrachtung mit ein, so ergibt sich für das Jahr 2012 folgendes Bild der Über- bzw Unterdeckung:<sup>484</sup>

Alter	Hälfte des Unterhaltsstopps	Steuer-mehrbelas-tung (40 %)	1. Kind		2. Kind		3. Kind	
			Transfers	Abdeckung	Transfers	Abdeckung	Transfers	Abdeckung
0 bis 3 Jahre	2.790,0	1.116,0	2.183,6	196 %	2.382,2	213 %	2.693,6	241 %
3 bis 6 Jahre	3.570,0	1.428,0	2.271,2	159 %	2.469,8	173 %	2.781,2	195 %
6 bis 10 Jahre	4.590,0	1.836,0	2.271,2	124 %	2.469,8	135 %	2.781,2	151 %
10 bis 15 Jahre	5.265,0	2.106,0	2.489,6	118 %	2.688,2	128 %	2.999,6	142 %
15 bis 19 Jahre	6.180,0	2.472,0	2.489,6	101 %	2.688,2	109 %	2.999,6	121 %
Über 19 Jahre	7.755,0	3.102,0	2.751,2	89 %	2.949,8	95 %	3.261,2	105 %

**Tabelle III.4: Über- bzw Unterdeckung bei Berücksichtigung der »Kinderkomponente« des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages im Jahr 2012.** Deckung der Steuer-mehrbelas-tung durch die Nichtabzugsfähigkeit des zu berücksichtigenden Unterhaltes (Hälfte des Unterhaltsstopps) sowohl durch die Transferleistungen in Form von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag als auch durch die »Kinderkomponente« des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages sowie die Steuerentlastung durch die Kinderfreibeträge nach § 106a EStG für das Jahr 2012 (Jahresbeträge in Euro).

483 VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27.

484 So ergibt sich beispielsweise die Transferkomponente für das 1. Kind im Alter bis zu drei Jahren aus der Summe der folgenden Größen: Kinderbeihilfe: € 1.264,80, Kinderabsetzbetrag: € 700,80, Kinderkomponente des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages: € 130,00, Steuerwirkung des Freibetrages: € 88 (= € 220 multipliziert mit dem gekürzten Grenzsteuersatz von 40%).

Ob auch die gegenwärtige Unterdeckung von bloß 89% beim ersten Kind über 19 Jahren bzw von 95% beim zweiten Kind über 19 Jahren aus verfassungsrechtlicher Sicht akzeptabel ist, ist allerdings ungeklärt. Jedenfalls zeigt sich aber, dass die Steigerungen der Familienbeihilfen und der Kinderabsetzbeträge seit dem Jahr 2000 – selbst unter Berücksichtigung der Steuerwirkung der Freibeträge nach § 106a EStG und der »Kinderkomponente« des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetz-

betrages – bei weitem **nicht mit der Steigerung der Regelbedarfssätze korrespondieren**, also laufend eine Überdeckung vermindert oder eine Unterdeckung vergrößert wird. Scheidet man also hinsichtlich des Alleinverdienerabsetzbetrages die bis zum BBG 2011<sup>485</sup> bestehende kinderunabhängige Komponente hypothetisch aus, so ergibt sich – unter Berücksichtigung der Steuerwirkung der Kinderfreibeträge nach § 106a EStG – folgendes Bild:

Altersgruppe	Hälfte des Unterhaltsstopps		Zuwachs	1. Kind			2. Kind			3. Kind		
	2000	2012		Transfers		Zuwachs	Transfers		Zuwachs	Transfers		Zuwachs
				2000	2012		2000	2012		2000	2012	
0 bis 3 Jahre	2.180,2	2.790,0	28,0%	1.875,0	2.183,6	16,5%	2.027,6	2382,2	17,5%	2.180,2	2.693,6	23,5%
3 bis 6 Jahre	2.779,8	3.570,0	28,4%	1.875,0	2.271,2	21,1%	2.027,6	2469,8	21,8%	2.180,2	2.781,2	27,6%
6 bis 10 Jahre	3.564,7	4.590,0	28,8%	1.875,0	2.271,2	21,1%	2.027,6	2469,8	21,8%	2.180,2	2.781,2	27,6%
10 bis 15 Jahre	4.098,8	5.260,0	28,3%	2.093,0	2.489,6	18,9%	2.245,6	2688,2	19,7%	2.398,2	2.999,6	25,1%
15 bis 19 Jahre	4.829,2	6.180,0	28,0%	2.093,0	2.489,6	18,9%	2.245,6	2688,2	19,7%	2.398,2	2.999,6	25,1%
Über 19 Jahre	6.082,8	7.755,0	27,5%	2.354,6	2.751,2	16,8%	2.507,2	2949,8	17,7%	2.659,8	3.261,2	22,6%

**Tabelle III.5: Steigerung von Regelbedarf und Transfers bei Berücksichtigung der »Kinderkomponente« des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages zwischen 2000 und 2012.** Steigerung des zu berücksichtigenden Unterhaltes (Hälfte des Unterhaltsstopps) und der Transferleistungen im Vergleich der Jahre 2000 und 2012, wobei für das Jahr 2012 neben Familienbeihilfen und Kinderabsetzbeträgen nicht nur die Steuerwirkung der Kinderfreibeträge nach § 106a EStG, sondern auch die die »Kinderkomponente« des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages in die Transfers einbezogen wurde (Jahresbeträge in Euro).

Diese Analyse der Über- bzw Unterdeckung lässt sich auch durch eine Steuerfreistellungsberechnung vervollständigen. Hierfür ist es erforderlich, modifizierte Grenzsteuersätze zu definieren. Der VfGH hat es dabei als zulässig angesehen, bei einem nominellen Grenzsteuersatz von 50% von einer Belastung von 40% auszugehen.<sup>486</sup> Die höchstgerichtliche Zivilrechtsprechung sieht es im ähnlichen Zusammenhang der Unterhaltskürzung<sup>487</sup> – auch nach der Tarifreform des StRefG 2005<sup>488</sup> – als wesentlichen Bestandteil der Berechnung an, dass der jeweils maßgebliche Grenzsteuersatz um 20% gekürzt werde.<sup>489</sup> Im Jahr 2012 werden damit **bei einem Kind** im progressiven Tarifsysteem folgende **Einkommensbeträge steuerfrei** gestellt (nominelle und gekürzte Grenzsteuersätze ohne Berücksichtigung der begünstigten Besteuerung des 13. und 14. Gehalts bzw des Gewinnfreibetrags):<sup>490</sup>

nelle und gekürzte Grenzsteuersätze ohne Berücksichtigung der begünstigten Besteuerung des 13. und 14. Gehalts bzw des Gewinnfreibetrags):<sup>490</sup>

485 BGBl I 2010/111

486 Dazu oben Kapitel III.A.

487 Siehe unten Kapitel III.C.3.b).

488 BGBl I 2004/180.

489 Dazu ausführlich unten Kapitel III.C.3.b).

490 Die jeweiligen Beträge ergeben sich aus der Summe einer Hochrechnung der Transferleistungen in einen Freistellungsbetrag durch Multiplikation mit dem modifizierten Grenzsteuersatz und der Hinzurechnung des Kinderfreibetrages nach § 106a EStG. So ergibt sich beispielsweise bei einem Kind bei einem Grenzsteuersatz von 36,5% folgender Freistellungsbetrag: Transfers von € 2.095,6 (Kinderbeihilfe: € 1.264,80, Kinderabsetzbetrag: € 700,80, Kinderkomponente des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages: € 130,00) hochgerechnet mit dem modifizierten Grenzsteuersatz von 29,2% ergibt zunächst € 6.061,7 (€ 2.095,6/29,2%); durch Addition des Kinderfreibetrags nach § 106a EStG iHV € 220 erhält man den Freistellungsbetrag von € 7396,7.

Einkommen	Grenzsteuersatz		0 bis 3 Jahre	3 bis 6 Jahre	6 bis 10 Jahre	10 bis 15 Jahre	15 bis 19 Jahre	Über 19 Jahre
	Nominell	Gekürzt						
11.001 bis 25.000	36,50 %	29,20 %	7.396,7	7.696,7	7.696,7	8.444,7	8.444,7	9.340,5
25.001 bis 60.000	43,21 %	34,57 %	6.281,7	6.535,0	6.535,0	7.166,8	7.166,8	7.923,5
über 60.000	50,00 %	40,00 %	5.459,0	5.678,0	5.678,0	6.224,0	6.224,0	6.878,0

Das Freistellungserfordernis lässt sich mit dem eineinhalbfachen Regelbedarf (bzw dem halben Unterhalts-

stopp) für das Jahr 2012<sup>491</sup> folgendermaßen beziffern:

	0 bis 3 Jahre	3 bis 6 Jahre	6 bis 10 Jahre	10 bis 15 Jahre	15 bis 19 Jahre	Über 19 Jahre
<b>Unterhaltsstopp</b>	5.580,00	7.140,00	9.180,00	10.530,00	12.360,00	15.510,00
<b>Eineinhalbfacher Regelbedarf</b>	2.790,00	3.570,00	4.590,00	5.265,00	6.180,00	7.755,00

Im Vergleich zum eineinhalbfachen Regelbedarf ergibt sich damit derzeit folgende Unter- bzw Überdeckung durch Transferleistungen, wobei – korrespondierend mit der Übersicht in Tabelle III.4 – lediglich der Fall der

Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem mehr als 19 Jahre alten Kind bei hohem Einkommen nicht hinreichend durch Transferleistungen abgedeckt wird:

Einkommen	Grenzsteuersatz		0 bis 3 Jahre	3 bis 6 Jahre	6 bis 10 Jahre	10 bis 15 Jahre	15 bis 19 Jahre	Über 19 Jahre
	Nominell	Gekürzt						
11.001 bis 25.000	36,50 %	29,20 %	4.606,7	4.126,7	3.106,7	3.179,7	2.264,7	1.585,5
25.001 bis 60.000	43,21 %	34,57 %	3.491,7	2.965,0	1.945,0	1.901,8	986,8	168,5
über 60.000	50,00 %	40,00 %	2.669,0	2.108,0	1.088,0	959,0	44,0	-877,0

Daraus ist auch ersichtlich, dass durch die Streichung des kinderlosen Alleinverdienerabsetzbetrages durch das BBG 2011<sup>492</sup> zwar Familien mit einem Kind relativ zu kinderlosen Alleinverdienern besser gestellt wurden (bzw letztere durch die Streichung des Alleinverdienerabsetzbetrages relativ betrachtet eine Steuererhöhung hinnehmen mussten), insgesamt aber aufgrund des stärkeren Anstiegs des Regelbedarfs im Vergleich zu jenem der Transferleistungen gegenüber der vom VfGH geprüften Situation des Jahres 2000 schlechter gestellt wurden. Würde man beispielsweise den Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrag überhaupt nicht berücksichtigen (also auch nicht im Ausmaß der »Kinderkomponente«) bzw hat der Steuerpflichtige weder Anspruch auf den Alleinverdiener- noch auf den Alleinerzieher-

absetzbetrag, ergibt sich – unter Berücksichtigung der Steuerwirkung der Kinderfreibeträge nach § 106a EStG – folgendes Bild der Über- bzw Unterdeckung:<sup>493</sup>

493 Bei dieser Berechnung ergibt sich beispielsweise die Transferkomponente für das 1. Kind im Alter bis zu drei Jahren aus der Summe der folgenden Größen: Kinderbeihilfe: € 1.264,80, Kinderabsetzbetrag: € 700,80, Steuerwirkung des Freibetrages: € 88 (= € 220 multipliziert mit dem gekürzten Grenzsteuersatz von 40%).

491 Siehe Kapitel III.C.2.b).

492 BGBl I 2010/111.

Alter	Hälfte des Unterhaltsstopps	Steuer-mehr-belastung (40%)	1. Kind		2. Kind		3. Kind	
			Transfers	Abdeckung	Transfers	Abdeckung	Transfers	Abdeckung
0 bis 3 Jahre	2.790,0	1.116,0	2.053,6	184%	2.207,2	198%	2.473,6	222%
3 bis 6 Jahre	3.570,0	1.428,0	2.141,2	150%	2.294,8	161%	2.561,2	179%
6 bis 10 Jahre	4.590,0	1.836,0	2.141,2	117%	2.294,8	125%	2.561,2	139%
10 bis 15 Jahre	5.260,0	2.104,0	2.359,6	112%	2.513,2	119%	2.779,6	132%
15 bis 19 Jahre	6.180,0	2.472,0	2.359,6	95%	2.513,2	102%	2.779,6	112%
Über 19 Jahre	7.755,0	3.102,0	2.621,2	85%	2.774,8	89%	3.041,2	98%

**Tabelle III.6: Über- bzw Unterdeckung ohne Berücksichtigung des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages bzw dessen »Kinderkomponente« im Jahr 2012.** Deckung der Steuermehrbelastung durch die Nichtabzugsfähigkeit des zu berücksichtigenden Unterhaltes (Hälfte des Unterhaltsstopps) durch Transferleistungen (Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag) unter Einbeziehung der Steuerwirkung der Freibeträge nach § 106a EStG, aber unter Außerachtlassung des Alleinerzieherabsetzbetrages bzw des – nunmehr kinderabhängigen – Alleinverdienerabsetzbetrages bzw dessen »Kinderkomponente« für das Jahr 2012 (Jahresbeträge in Euro).

Eine – annähernd – vollständige Deckung durch Transferleistungen ergäbe sich daher im gegenwärtigen Recht nur dann, wenn man nicht nur Familienbeihilfen, Kinderabsetzbeträge und die Steuerwirkung der Freibe-

träge nach § 106a EStG in die Betrachtung einbezöge, sondern auch den vollen Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrag:<sup>494</sup>

Alter	Hälfte des Unterhaltsstopps	Steuer-mehr-belastung (40%)	1. Kind		2. Kind		3. Kind	
			Transfers	Abdeckung	Transfers	Abdeckung	Transfers	Abdeckung
0 bis 3 Jahre	2.790,0	1116,0	2.547,6	228%	2.382,2	213%	2.693,6	241%
3 bis 6 Jahre	3.570,0	1428,0	2.635,2	185%	2.469,8	173%	2.781,2	195%
6 bis 10 Jahre	4.590,0	1836,0	2.635,2	144%	2.469,8	135%	2.781,2	151%
10 bis 15 Jahre	5.260,0	2104,0	2.853,6	136%	2.688,2	128%	2.999,6	143%
15 bis 19 Jahre	6.180,0	2472,0	2.853,6	115%	2.688,2	109%	2.999,6	121%
Über 19 Jahre	7.755,0	3102,0	3.115,2	100%	2.949,8	95%	3.261,2	105%

**Tabelle III.7: Über- bzw Unterdeckung bei vollständiger Berücksichtigung des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages im Jahr 2012.** Deckung der Steuermehrbelastung durch die Nichtabzugsfähigkeit des zu berücksichtigenden Unterhaltes (Hälfte des Unterhaltsstopps) durch Transferleistungen (Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag) unter Einbeziehung der Steuerwirkung der Freibeträge nach § 106a EStG und des vollen Alleinerzieherabsetzbetrages bzw des – nunmehr kinderabhängigen – Alleinverdienerabsetzbetrages für das Jahr 2012 (Jahresbeträge in Euro).

Diese – gegenüber der vom VfGH für das Jahr 2000 als verfassungskonform beurteilte – sogar weitergehende Transferdeckung beim ersten Kind ist diesfalls freilich darauf zurückzuführen, dass – bei voller Einbeziehung

des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages für das Jahr 2012 – die Regelbedarfssätze im Zeitraum von 2000 bis 2012 weniger gestiegen sind als die Transfers.<sup>495</sup> Dies allerdings nur deshalb, weil der Alleinver-

494 Bei dieser Berechnung ergibt sich beispielsweise die Transferkomponente für das 1. Kind im Alter bis zu drei Jahren aus der Summe der folgenden Größen: Kinderbeihilfe: € 1.264,80, Kinderabsetzbetrag: € 700,80, Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages: € 494,00, Steuerwirkung des Freibetrages: € 88 (= € 220 multipliziert mit dem gekürzten Grenzsteuersatz von 40%).

495 Die Regelbedarfssätze für das Jahr 2000 wurden AÖF 2000/230 entnommen, wobei die in VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27, herangezogenen Regelbedarfssätze davon leicht abweichen. Die Familienbeihilfe wurde auf Basis des § 8 Abs 3 FLAG idF BGBl I 1998/79, die Kinderabsetzbeträge auf Basis des § 33 Abs 4 Z 1 lit a EStG 1988 idF BGBl I 1998/79.

dienerabsetzbetrag nunmehr nur bei Kindern zusteht und damit beim ersten Kind der volle Alleinverdienerabsetzbetrag von € 494 zu Buche schlägt; umgekehrt zeigt sich auch eine gesunkene Transferdeckung beim

zweiten und dritten Kind, was darauf zurückzuführen ist, dass die Regelbedarfssätze seit dem Jahr 2000 mehr gestiegen sind, als die steuerlichen Transfers:

Altersgruppe	Hälfte des Unterhaltsstopps		Zuwachs	1. Kind			2. Kind			3. Kind		
	2000	2012		Transfers		Zuwachs	Transfers		Zuwachs	Transfers		Zuwachs
				2000	2012		2000	2012		2000	2012	
0 bis 3 Jahre	2.180,2	2.790,0	28,0%	1.875,0	2.547,6	35,9%	2.027,6	2.382,2	17,5%	2.180,2	2.693,6	23,5%
3 bis 6 Jahre	2.779,8	3.570,0	28,4%	1.875,0	2.635,2	40,5%	2.027,6	2.469,8	21,8%	2.180,2	2.781,2	27,6%
6 bis 10 Jahre	3.564,7	4.590,0	28,8%	1.875,0	2.635,2	40,5%	2.027,6	2.469,8	21,8%	2.180,2	2.781,2	27,6%
10 bis 15 Jahre	4.098,8	5.260,0	28,3%	2.093,0	2.853,6	36,3%	2.245,6	2.688,2	19,7%	2.398,2	2.999,6	25,1%
15 bis 19 Jahre	4.829,2	6.180,0	28,0%	2.093,0	2.853,6	36,3%	2.245,6	2.688,2	19,7%	2.398,2	2.999,6	25,1%
Über 19 Jahre	6.082,8	7.755,0	27,5%	2.354,6	3.115,2	32,3%	2.507,2	2.949,8	17,7%	2.659,8	3.261,2	22,6%

**Tabelle III.8: Steigerung von Regelbedarf und Transfers unter voller Berücksichtigung des Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrages zwischen 2000 und 2012.** Steigerung des zu berücksichtigenden Unterhaltes (Hälfte des Unterhaltsstopps) und der Transferleistungen im Vergleich der Jahre 2000 und 2012, wobei für das Jahr 2012 nicht nur die Steuerwirkung der Kinderfreibeträge nach § 106a EStG, sondern auch der Alleinerzieherabsetzbetrag bzw. der – nunmehr kinderabhängige – Alleinverdienerabsetzbetrag in die Transfers einbezogen wurde (Jahresbeträge in Euro).

#### b. Nicht haushaltszugehörige Kinder im Inland

Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes hatte sich bereits mehrfach mit der steuerlichen Berücksichtigung von **Unterhaltsverpflichtungen bei nicht haushaltszugehörigen Kindern im Inland (zB bei geschiedener Ehe)** zu befassen.<sup>496</sup> Ebenso wie bei haushaltszugehörigen Kindern betonte der VfGH in seiner Leitentscheidung aus dem Jahr 2001<sup>497</sup> einerseits, dass – entgegen der Überlegungen in den Materialien zum »Familienpaket« des BBG 1998<sup>498</sup> – auch bei nichthaushaltszugehörigen Kindern der Unterhalt nicht Sache der privaten Lebensgestaltung sei, sondern einkommensteuerlich berücksichtigt werden müsse. Auf der anderen Seite stellte der VfGH fest, dass eine Lösung, die im Ergebnis zu einer Begünstigung getrennt lebender Partner gegenüber im gemeinsamen Haushalt lebenden führen würde, als verfassungsrechtlich problematisch

anzusehen wäre, wobei es aber als unbedenklich eingestuft wurde, wenn bei getrennter Haushaltsführung neben den Transferleistungen noch zusätzlich der Unterhaltsabsetzbetrag (UAB) gewährt werde. Der VfGH führte dazu aus:

*»Faßt man vor diesem Hintergrund die Lage getrennt lebender Eltern ins Auge, ist vorweg klarzustellen, daß der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht gehalten sein kann, für diesen Fall im Ergebnis höhere Leistungen vorzusehen. Die zulässige Pauschalierung der Berücksichtigung von Kinderlasten nimmt auf Unterschiede in der Belastung der Eltern, die sich aus deren jeweils gegebenen Lebensverhältnissen oder den individuellen Bedürfnissen der Kinder ergeben, keine Rücksicht. Sind solcherart für jedes unterhaltsberechtigten Kind dieselben Leistungen vorgesehen, so fällt auch der Umstand, daß die Eltern getrennt leben, diesen als Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos zur Last. Das gilt nicht nur für die aus der getrennten Haushaltsführung als solcher allenfalls erwachsenden Mehrkosten für die Kinder, sondern auch insofern, als bei Bemessung des Geldunterhaltes der Ausfall der Betreuungsleistungen durch den Unterhaltspflichtigen ins Gewicht fällt. Auf diese Folgen für die Höhe*

496 VfGH 27.6.1991, G 82/91, VfSlg 12.783/1991; VfGH 12.12.1991, G 290/91, VfSlg 12.941/1991; VfGH 27.6.2001, B 1285/00, VfSlg 16.226/2001 = ÖStZB 2001/251, 359; VfGH 19.6.2002, G 7/02, VfSlg 16.562/2002; siehe auch VfGH 20.6.2009, G 13/09, VfSlg 18.791/2009.

497 VfGH 27.6.2001, B 1285/00, VfSlg 16.226/2001 = ÖStZB 2001/251, 359.

498 ErlRV 1099 BlgNR XX. GP, 16 (zum BBG 1998).

der Unterhaltszahllast braucht der Gesetzgeber nicht Bedacht nehmen. Es besteht freilich auch kein verfassungsrechtliches Hindernis, dem nicht haushaltsführenden unterhaltspflichtigen Elternteil zusätzlich einen Unterhaltsabsetzbetrag zu gewähren und damit für nicht dem Haushalt des Unterhaltspflichtigen angehörende Kinder eine insgesamt höhere Leistung – die belangte Behörde nennt es in der Gegenschrift nicht ganz zutreffend eine ›Förderung‹ – vorzusehen. Am verfassungsrechtlichen Gebot zureichender Entlastung hat sich eine solche zusätzliche Leistung aber nicht auszurichten.«<sup>499</sup>

Der verfassungskonforme Zustand sei daher **nicht durch zusätzliche Transferzahlungen an den Geldunterhaltspflichtigen herbeizuführen, sondern – im Ergebnis – durch eine andere Zurechnung der für das Kind gewährten Transferzahlungen.**<sup>500</sup> Aufgrund der schillernden Rechtsnatur der Familienbeihilfe könne nämlich dieser Ausgleich nicht im Steuerrecht und auch nicht im Zuge der Transferleistungen berücksichtigt werden:

»Sachliche Schwierigkeiten verursacht in diesem Zusammenhang allerdings die nach Einkommenshöhe und Steuerprogression wechselnde Funktion der Transferleistungen. Wirken sie in unteren Einkommensstufen als Förderung des Kindes, müssen sie in höheren zunehmend der notwendigen steuerlichen Entlastung des Unterhaltspflichtigen dienen. Der im Einzelfall nötige Ausgleich kann nicht im Steuerrecht und nicht im Zuge der Transferleistungen besorgt werden. Die den konkreten Verhältnissen gerecht werdende, im gemeinsamen Haushalt sich praktisch erübrigende Zuordnung der Transferleistungen ist daher im Falle getrennter Haushaltsführung der Eltern eine Frage der Bemessung des anstelle des Naturalunterhaltes zu leistenden Geldunterhaltes. Wenn der Gesetzgeber die Transferleistungen auch bei getrennten Haushalten grundsätzlich dem das Kind betreuenden Elternteil zukommen läßt und (in § 12a FLAG) eine Anrechnung auf den Unterhalt verbietet, so muß das im Lichte der verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Entlastung so verstanden werden, daß die für das Kind zu verwendenden Transferleistungen zwar in der Regel (soweit als möglich) den Unterhalt des Kindes fördern und nicht den Unterhaltspflichtigen entlasten sollen, daß aber der im Einzelfall doch nötige Ausgleich für die überhöhte Steuerbelastung ebensowenig behindert

wird wie im gemeinsamen Haushalt. Zieht der Gesetzgeber nämlich die zunächst als bloße Förderung gedachten Transferleistungen angesichts der ihm durch die Verfassung auferlegten Schranken bei gehobenen Einkommen als Mittel zum verfassungsrechtlich gebotenen Ausgleich der überhöhten Steuerbelastung heran – und davon ist jedenfalls seit den auf die einschlägigen Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofs folgenden Fassungen des Gesetzes auszugehen –, muß der normative Gehalt des § 12a FLAG (der sich im übrigen – was die Praxis nicht zu beachten scheint – dem Wortlaut nach nur auf die Familienbeihilfe, nicht aber auf den gemeinsam mit ihr ausbezahlten Kinderabsetzbetrag bezieht) teleologisch auf jenen Bereich reduziert werden, in dem die Transferleistungen nicht zum Ausgleich der überhöhten Steuerbelastung benötigt werden. Diese Auffassung liegt, da § 12a FLAG nicht zwischen getrennter und gemeinsamer Haushaltsführung unterscheidet, schon dem Erkenntnis B 1340/00 zugrunde. Sie gilt unabhängig von der Art der Lebensführung der Eltern.«<sup>501</sup>

Bei geldunterhaltspflichtigen Personen sei daher einerseits durch die – ggf von den Gerichten bei der **Unterhaltsbemessung** zu berücksichtigende – **Kürzung der Unterhaltspflicht (durch teilweise Anrechnung der Transferleistungen)** und andererseits durch die Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrags eine gleichheitskonforme Entlastung erreichbar. Dem VfGH schwebte dabei folgende Berechnungsmethode vor Augen:

»Ob und in welchem Ausmaß bei gegebenen Einkommensverhältnissen und angesichts der durch die getrennte Haushaltsführung verwirklichten Risiken und in Kauf genommenen Nachteile die Transferleistungen über den Unterhaltsabsetzbetrag hinaus zur Entlastung des Geldunterhaltspflichtigen berücksichtigt werden müssen, haben die Gerichte bei der Unterhaltsbemessung im Einzelfall zu entscheiden. Sie haben dabei jenes Maß an Entlastung herbeizuführen, das – unter Außerachtlassung der die Belastung des Unterhaltspflichtigen erhöhenden Folgen der getrennten Haushaltsführung – den Kriterien entspricht, die von der Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Unterhaltsleistung für haushaltszugehörige Kinder entwickelt wurden.

Nun hat der Gerichtshof in dieser Judikatur die Auffassung vertreten, daß steuerlich (zumindest) die Hälfte des gesetzlich geschuldeten (nach der Prozentsatzmethode ermittelten bzw. aus den Regelbe-

499 VfGH 27.6.2001, B 1285/00, VfSlg 16.226/2001 = ÖStZB 2001/251, 359.

500 Dazu kritisch Kresbach, Steuerentlastung des Kindesunterhalts auch für getrennt lebende Eltern, ÖStZ 2009/1064, 534 (534 ff).

501 VfGH 27.6.2001, B 1285/00, VfSlg 16.226/2001 = ÖStZB 2001/251, 359.



darfssätzen abgeleiteten) Unterhaltes berücksichtigt werden muß. Gleiches gilt daher – mit dem oben beschriebenen Vorbehalt – auch im hier zu beurteilenden Fall getrennter Haushaltsführung. Aus der erwähnten Vorjudikatur ist ferner abzuleiten, daß der Berechnung der Steuermehrbelastung ein Steuersatz von nicht mehr als 40% zugrundegelegt werden muß. Von diesem Betrag (der unter diesen Prämissen somit 20% des geschuldeten Unterhaltes entspricht) ist in einem weiteren Schritt noch der dem Geldunterhaltspflichtigen zustehende Unterhaltsabsetzbetrag abzuziehen, da dieser dazu bestimmt ist, die unterhaltsbedingte steuerliche Mehrbelastung abzugelten. Erst der sich ergebende Saldo ist jener Betrag, um den der Unterhalt zu kürzen ist (weil in diesem Ausmaß die Transferleistungen auf den Unterhalt anzurechnen sind). Das verfassungskonforme Ergebnis wird somit dadurch erreicht, daß der Geldunterhaltspflichtige einerseits durch eine Kürzung seiner Unterhaltspflicht (teilweise Anrechnung der Transferleistungen) und andererseits durch die Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages insgesamt jene Entlastung erfährt, die erforderlich ist, um die Steuermehrbelastung abzugelten, die im jeweiligen Fall durch die Nichtabzugsfähigkeit der Hälfte des Unterhaltes entsteht.

Im Beschwerdefall ist der Beschwerdeführer seinen eigenen Angaben zufolge mit Unterhaltszahlungen in Höhe von S 96.000,-/Jahr für zwei Kinder belastet, von denen nach dem Vorgesagten 50% zu berücksichtigen wären. Die aus der Nichtabzugsfähigkeit resultierende Steuermehrbelastung beläuft sich dann bei Anwendung eines Steuersatzes von 40% auf S 19.200,- (40% von der Hälfte des Unterhaltsbetrages). Dem stehen Unterhaltsabsetzbeträge für 2 Kinder gegenüber, somit (gemäß § 33 Abs 4 Z 3 lit b EStG 1988) zusammen S 10.500,- (S 4.200,- für das erste, S 6.300,- für das zweite Kind). Der verbleibende Differenzbetrag beträgt S 8.700,- oder 9% des Unterhaltsbetrages. In diesem Ausmaß wären daher die Transferleistungen jedenfalls dem Beschwerdeführer auf seine Unterhaltsverpflichtung anzurechnen, letztere daher zu kürzen.

Sollte in dem vom Gericht zugesprochenen Unterhaltsbetrag eine Komponente enthalten sein, die auch den Entfall der Betreuungsleistung des nunmehrigen Geldunterhaltsschuldners berücksichtigt, so müßte dies – da insoweit ein durch die privaten Lebensumstände veranlaßter Aufwand vorliegt [...] – zur Ausscheidung dieser Komponente führen. Der anzurechnende Betrag an Transferleistungen (= Kürzung des Unterhaltes) müßte sich dann entsprechend vermindern. Gleiches hätte zu gelten, wenn nach den

Verhältnissen des Falles der zu berücksichtigende Steuersatz weniger als 40% beträgt.<sup>502</sup>

Die Abgeltungsregelung nach § 34 Abs 7 EStG ist in einer solchen Situation daher nur dann verfassungskonform, wenn die in diesem Fall dem anderen Elternteil geleistete Familienbeihilfe, die bei aufrechter Haushaltsgemeinschaft auch der Abgeltung steuerlicher Belastungen dient, zum Teil auf die Unterhaltsverpflichtung des geldunterhaltspflichtigen Elternteils angerechnet wird.<sup>503</sup> Während der VfGH dies durch eine teleologische Reduktion des § 12a FLAG 1967 zu erreichen versuchte, wonach die Familienbeihilfe den Unterhaltsanspruch des Kindes nicht mindere,<sup>504</sup> hatten die Zivilgerichte Zweifel an dieser Auslegung.<sup>505</sup> Dies führte letztlich zu einer teilweisen Aufhebung des § 12a FLAG 1967.<sup>506</sup>

Den verfassungsrechtlichen Anforderungen wird nunmehr auch in der **zivilrechtlichen Rechtsprechung** Folge geleistet, indem die gebotene Steuerentlastung der im Inland steuerpflichtigen<sup>507</sup> Geldunterhaltspflichtigen durch **Minderung der Unterhaltsleistungen** vorzunehmen ist.<sup>508</sup> Solcherart wird über eine Zurechnung der dem einen Elternteil gewährten Transferleistungen an das Kind dem geldunterhaltsverpflichteten Elternteil die steuerliche Entlastung über eine Anrechnung dieser Transferleistungen auf den Unterhaltsanspruch des

502 VfGH 27.6.2001, B 1285/00, VfSlg 16.226/2001 = ÖStZB 2001/251, 359.

503 VfGH 27.6.2001, B 1285/00, VfSlg 16.226/2001 = ÖStZB 2001/251, 359; ebenso VfGH 20.6.2009, G 13/09, VfSlg 18.791/2009.

504 Siehe zur Kritik an dieser Norm zB *Huber*, Familienbeihilfe und Unterhaltsrecht, JBl 1983, 225 (225 ff) und 306 (306 ff).

505 Dazu *Ruppe*, Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2003/241, 148 (149).

506 VfGH 19.6.2002, G 7/02, VfSlg 16.562/2002 (kundgemacht in BGBl I 2002/152); dazu mwN *Holzner*, Familienbeihilfe und Unterhalt, ÖJZ 2002, 444 (444 ff); *Gitschthaler*, Familienbeihilfe und deren Anrechnung auf Kindesunterhaltsansprüche, JBl 2003, 9 (9 f); *Gitschthaler*, Familienbeihilfe, Kindesunterhalt und der Oberste Gerichtshof, ÖJZ 2003/51, 821 (821 ff); *Hebenstreit* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG (2011) § 12a Rz 73 ff.

507 Die Rechtsprechung nimmt in verfassungskonformer Auslegung eine Anrechnung nur vor, wenn der Unterhalts mit Steuern belastet ist; dazu ausführlich und mwN *Schwimmann/Kolmasch*, Unterhaltsrecht<sup>4</sup> (2009) 104 f.

508 Dazu ausführlich *Holzner*, Familienbeihilfe und Unterhalt, ÖJZ 2002, 444 (444 ff); *Gitschthaler*, Familienbeihilfe und deren Anrechnung auf Kindesunterhaltsansprüche, JBl 2003, 9 (9 ff); *Gitschthaler*, Familienbeihilfe, Kindesunterhalt und der Oberste Gerichtshof, ÖJZ 2003/51, 821 (821 ff); *Mair*, Aktuelle Fragen zu den steuerlichen Aspekten der Bemessung des Kindesunterhalts, RZ 2006, 162 (162 ff); *Kolmasch*, Die Anrechnung der Familienbeihilfe auf den Kindesunterhalt nach der Steuerreform, Zak 2009/264, 163 (163 ff); *Hebenstreit* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG (2011) § 12a Rz 2 ff und Rz 73 ff. Kritisch zu diesem System *Kresbach*, Steuerentlastung des Kindesunterhalts auch für getrennt lebende Eltern, ÖStZ 2009/1064, 534 (534 ff).

Kindes gewährt.<sup>509</sup> Im Rahmen der Festsetzung des Geldunterhalts ist dementsprechend eine Anrechnung der vom betreuenden Elternteil empfangenen Transferleistungen – Familienbeihilfen und Kinderabsetzbeträge,<sup>510</sup> aber nicht des Alleinerzieherabsetzbetrages oder dessen »Kinderkomponente«<sup>511</sup> – auf den Geldunterhalt vorzunehmen, um so die – über den Unterhaltsabsetzbetrag hinausgehende – steuerliche Entlastung zu bewirken. Die vom OGH in ständiger Rechtsprechung diesbezüglich herangezogene,<sup>512</sup> um die Steuerwirkung des durch das StRefG 2009<sup>513</sup> eingeführten Kinderfreibetrags nach § 106a EStG ergänzte<sup>514</sup> **Anrechnungsformel** hat folgende Gestalt:

	Prozentunterhalt
./.	(Prozentunterhalt x Grenzsteuersatz x 0,004)
+	Unterhaltsabsetzbetrag
+	Steuerersparnis durch Kinderfreibetrag
=	Gekürzter Unterhalt

Dieser Berechnung liegen folgende Überlegungen zu Grunde:<sup>515</sup> Auszugehen ist davon, dass die Hälfte des nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu leistenden Unterhalts steuerlich entlastet werden soll.<sup>516</sup> Die vom **Obersten Gerichtshof entwickelte und ständig angewendete Berechnungsmethode** geht sodann davon aus, dass der Kindesunterhalt aus den höchsten Einkommensteilen des Unterhaltspflichtigen zu decken ist, also dem Grenzsteuersatz unterliegt.<sup>517</sup> Findet der Unterhaltsbeitrag im Wesentlichen nicht im höchstbesteuerten Einkommensanteil Deckung, so sind auch die niedrigeren »Grenzsteuersätze« anteilmäßig einzubeziehen.<sup>518</sup> Wesentliches

Element dieser Berechnungsformel, ist – auch nach der Tarifreform durch das StRefG 2005<sup>519</sup> – die **Reduzierung des jeweils maßgeblichen Grenzsteuersatzes um 20%**,<sup>520</sup> um – der pauschalierenden Betrachtung des VfGH folgend – zu berücksichtigen, dass das Einkommen typischerweise auch steuerlich begünstigte oder steuerfreie Einkünfte umfasst. Rechnerisch wird damit der – in die Formel als ganze Zahl (zB 50 statt 0,5 für 50%) eingesezte – Grenzsteuersatz um 20% gekürzt; zumal nur die Hälfte des Unterhalts steuerlich zu berücksichtigen ist, erfolgt diese Kürzung in der vom Obersten Gerichtshof genutzten Formel rechnerisch durch die Multiplikation des jeweiligen Grenzsteuersatzes mit 0,004.<sup>521</sup>

Daraus ergibt sich der Betrag, um den der Geldunterhaltspflichtige aufgrund der Vorgaben des VfGH grundsätzlich entlastet werden muss, also der **vorläufige Kürzungsbetrag**. Dieser ist jedoch um jene Beträge zu vermindern, die die Einkommensteuer des Geldunterhaltspflichtigen bereits gekürzt haben, also zunächst den Unterhaltsabsetzbetrag.<sup>522</sup> Als Unterhaltsabsetzbetrag ist nach der Rechtsprechung der durchschnittliche Betrag pro Kind heranzuziehen, wenn der Unterhaltsschuldner für mehrere Kinder geldunterhaltspflichtig ist.<sup>523</sup> Den Kürzungsbetrag mindernd – und damit den Unterhalt erhöhend – zu berücksichtigen ist aber auch die Steuerersparnis durch den dem Geldunterhaltspflichtigen zustehenden **Kinderfreibetrag nach § 106a EStG**;<sup>524</sup> dieser wird über den Grenzsteuersatz ermittelt, entspricht also bspw beim Spitzensteuersatz 50% des Kinderfreibetrags iHv € 132, dh € 66 pro Jahr.<sup>525</sup>

509 Dazu kritisch *Schwimann/Kolmasch*, Unterhaltsrecht<sup>4</sup> (2009) 103 f.

510 OGH 28.11.2002, 3 Ob 141/02k, ecolex 2003, 93 m Anm *Wilhelm*; dazu ausführlich *Gitschthaler*, Familienbeihilfe und deren Anrechnung auf Kindesunterhaltsansprüche, JBl 2003, 9 (11 f); *Gitschthaler*, Familienbeihilfe, Kindesunterhalt und der Oberste Gerichtshof, ÖJZ 2003/51, 821 (825 f); *Hebenstreit in Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG (2011) § 12a Rz 79 ff.

511 Diese Komponente wird in der zivilrechtlichen Rechtsprechung und im zivilrechtlichen Schrifttum auch nach Einführung der Kinderzuschläge zum Alleinerzieherabsetzbetrag durch das StRefG 2005 (BGBl I 2004/57) offenbar nicht berücksichtigt; siehe zB OGH 16.3.2007, 6 Ob 44/07z, Zak 2007/297, 170. Siehe zu dieser Diskussion auch oben Kapitel III.C.2.c).

512 Siehe zB OGH 28.11.2002, 3 Ob 141/02k, ecolex 2003, 93 m Anm *Wilhelm*; OGH 16.3.2007, 6 Ob 44/07z, Zak 2007/297, 170.

513 BGBl I 2009/26.

514 Dazu *Kolmasch*, Die Anrechnung der Familienbeihilfe auf den Kindesunterhalt nach der Steuerreform, Zak 2009/264, 163 (163 f); *Heiderer*, Kinderfreibetrag nach § 106a EStG und Unterhaltsbemessung, EF-Z 2009/134, 208 (208 ff).

515 Dazu ausführlich anhand eines Berechnungsbeispiels *Hebenstreit in Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG (2011) § 12a Rz 83 ff.

516 Siehe auch Kapitel III.A.

517 Siehe auch *Schwimann/Kolmasch*, Unterhaltsrecht<sup>4</sup> (2009) 106.

518 *Fischer-Czermak/Böhner in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON 1.00 § 140 Rz 45.

519 Das StRefG 2005, BGBl I 2004/57, hat an den für die steuerliche Entlastung des Unterhaltspflichtigen durch Anrechnung der Familienbeihilfe maßgeblichen Regelungselementen – mit Ausnahme der Grenzsteuersätze – im Prinzip nichts geändert, sodass sich das System der Durchschnittssteuersätze nach § 33 Abs 1 EStG 1988 ohne weiteres im früheren System der Grenzsteuersätze – mit etwas veränderten Prozentsätzen – darstellen lässt; es bestand daher kein Anlass zu einer Änderung der Anrechnungsmethode; siehe OGH 16.3.2007, 6 Ob 44/07z, Zak 2007/297, 170.

520 OGH 19.11.2002, 4 Ob 42/02h, ecolex 2003/163, 406; OGH 16.3.2007, 6 Ob 44/07z, Zak 2007/297, 170; dazu auch *Hebenstreit in Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG (2011) § 12a Rz 83.

521 OGH 16.3.2007, 6 Ob 44/07z, Zak 2007/297, 170. Somit drückt sich etwa bei einem um 20% gekürzten Grenzsteuersatz von 50% angesichts der hälftigen Berücksichtigung der Kürzungsbetrag durch den Term  $(50 \cdot 0,004 = 0,2)$  aus.

522 Siehe nur *Heiderer*, Kinderfreibetrag nach § 106a EStG und Unterhaltsbemessung, EF-Z 2009/134, 208 (209).

523 Für eine tabellarische Übersicht siehe *Kolmasch*, Die Anrechnung der Familienbeihilfe auf den Kindesunterhalt nach der Steuerreform, Zak 2009/264, 163 (164).

524 Dazu *Kolmasch*, Die Anrechnung der Familienbeihilfe auf den Kindesunterhalt nach der Steuerreform, Zak 2009/264, 163 (163 f); *Heiderer*, Kinderfreibetrag nach § 106a EStG und Unterhaltsbemessung, EF-Z 2009/134, 208 (208 ff).

525 Dazu ausführlich *Kolmasch*, Die Anrechnung der Familienbeihilfe auf den Kindesunterhalt nach der Steuerreform, Zak 2009/264, 163 (163 f).

Der sodann noch verbleibende »Kürzungsbetrag« wird sozusagen von den **Transferleistungen (Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag)** »entnommen« und hypothetisch dem Geldunterhaltspflichtigen zugeteilt. Dies erfolgt aber nicht durch eine Zahlung des betreuenden Elternteils an den Geldunterhaltspflichtigen, sondern durch die Kürzung des Geldunterhalts im Rahmen der Unterhaltsfestsetzung um diesen Betrag (»Anrechnung«). Dies bringt die Formel des OGH zum Ausdruck. Daraus ergibt sich aber auch, dass der Anrechnungsbetrag bzw. der Betrag, um den der Geldunterhalt gekürzt wird, nicht höher sein kann als die Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag (Höchstbetrag).<sup>526</sup> Hat der Unterhaltspflichtige mehrere unterhaltsberechtigten Kinder, so ist – ausgehend vom Jahreseinkommen und dem gesamten Jahresunterhalt – mit Hilfe der Kürzungsfaktoren und unter Berücksichtigung der jährlichen Unterhaltsabsetzbeträge – sodann der gekürzte Gesamtunterhalt zu ermitteln und auf die Kinder nach dem Verhältnis ihrer Unterhaltsansprüche aufzuteilen.<sup>527</sup>

Da aber der Unterhaltsabsetzbetrag bei niedrigem Einkommen die notwendige steuerliche Entlastung des Unterhaltspflichtigen bereits voll bewirkt, kommt die dargestellte Unterhaltskürzung durch Berücksichtigung der Familienbeihilfe praktisch nur bei mittleren und höheren Einkommen in Betracht.<sup>528</sup> Aber auch bei einem durch die »Luxusgrenze« (»Unterhaltsstopp«) ermittelten Unterhaltsanspruch ist nach ständiger Rechtsprechung des OGH dieser Kürzungsbetrag abzuziehen.<sup>529</sup>

### c. Haushaltzugehörige und nicht haushaltzugehörige Kinder im Ausland

Halten sich **haushaltzugehörige Kinder dauernd im Ausland auf, was oftmals bei im Inland berufstätigen ausländischen Staatsbürgern, deren** Familie im Heimatstaat geblieben ist, gegeben ist, so stehen dem im Inland steuerpflichtigen Familienerhalter für sie, soweit sich nicht aus dem Unionsrecht oder Völkerrecht anderes ergibt, weder die Familienbeihilfe noch der Kinderabsetzbetrag zu, da § 5 Abs 3 – früher: Abs 4 – FLAG »für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten« kein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht. In seiner Grundsatzzurückweisung aus dem Jahr 2001 zu einem Dritt-

staatsfall<sup>530</sup> ging der Verfassungsgerichtshof davon aus, dass es im Hinblick auf die unbeschränkte Steuerpflicht nicht verfassungskonform sei, Unterhaltslasten gegenüber solchen Kindern deswegen steuerlich nicht zu berücksichtigen, weil die Kinder im Ausland leben. Eine generelle steuerliche Vernachlässigung solcher Unterhaltszahlungen könne auch nicht durch den Umstand gerechtfertigt werden, dass sich in diesen Fällen die Unterhaltspflicht der Höhe nach zumindest teilweise an den Verhältnissen des Aufenthaltslandes des Kindes orientiere und daher allenfalls geringer sei als im Inland. Da dem Steuergesetzgeber der Entlastungsweg aber freistehe, müsse die Steuerentlastung nicht im Wege der Familienbeihilfe herbeigeführt werden. Der Gerichtshof kam aber zum Ergebnis, dass § 34 Abs 7 EStG in dieser Konstellation eine **Berücksichtigung solcher Unterhaltslasten als außergewöhnliche Belastung nicht ausschließe:**

*»Wie der Gerichtshof in seiner [...] Rechtsprechung festgehalten hat (VfSlg. 12.940/1991), liegt es nämlich im Ermessen des Gesetzgebers, auf welche Weise er im Bereich der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltslasten das verfassungsrechtlich gebotene Ergebnis erzielt: Er kann den Tarif entsprechend gestalten, taugliche Frei- oder Absetzbeträge vorsehen, direkte Leistungen gewähren und diese oder andere Maßnahmen auch nebeneinander einsetzen.*

*Dem Gesetzgeber steht es daher auch frei, die steuerliche Berücksichtigung von Familienlasten bei verschiedenen Fallgruppen nach verschiedenen Methoden vorzunehmen, wenn hiefür sachliche Gründe ins Treffen geführt werden können. Daß derartige Gründe bei sich ständig im Ausland aufhaltenden Kindern im Hinblick auf die Unterschiede in den tatsächlichen Lebensverhältnissen, die Besonderheiten der Beweislage und die jeweils zu berücksichtigende Rechtslage (etwa auch hinsichtlich im Ausland gewährter familienbezogener Leistungen) vorliegen, scheint dem Gerichtshof nicht zweifelhaft zu sein.*

*Unter solchen Umständen wird der Gesetzgeber der verfassungsrechtlichen Pflicht zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltslasten aber auch dann gerecht, wenn er hiefür nicht den Weg der Gewährung von Transferzahlungen wählt, sondern die Berücksichtigung im Wege des Steuerrechts ermöglicht. Ein solcher Weg ist aber nach der geltenden Rechtslage nicht schlechthin versperrt:*

*Bereits nach der Formulierung des § 33 Abs 4 Z 3 lit b EStG 1988 kann für einen Steuerpflichtigen, dessen Kind sich ständig im Ausland aufhält, die Gewährung eines Unterhaltsabsetzbetrages in Betracht*

<sup>526</sup> Siehe zB Heiderer, Kinderfreibetrag nach § 106a EStG und Unterhaltsbemessung, EF-Z 2009/134, 208 (209 mN aus der Rechtsprechung).

<sup>527</sup> Siehe auch das Berechnungsbeispiel bei Hebenstreit in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG (2011) § 12a Rz 83 ff mwN.

<sup>528</sup> Hopf in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB<sup>3</sup> (2010) § 140 Rz 18.

<sup>529</sup> OGH 16.3.2007, 6 Ob 44/07z, Zak 2007/297, 170; kritisch Gitschthaler, Familienbeihilfe und deren Anrechnung auf Kindesunterhaltsansprüche, JBl 2003, 9 (16); Fischer-Czermak/Böhsner in Klete ka/Schauer, ABGB-ON 1.00 § 140 Rz 45.

<sup>530</sup> VfGH 4.12.2001, B 2366/00, VfSlg 16.380/2001.

kommen, sofern es sich um ein Kind handelt, das nicht (im Verständnis des § 2 Abs 5 FLAG) dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder dem Steuerpflichtigen noch seinem im gemeinsamen Haushalt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird. Im übrigen schließt es die geltende Rechtslage nach Auffassung des Gerichtshofes nicht von vornherein aus, Unterhaltsleistungen an sich ständig im Ausland aufhaltende Kinder (zumindest im hier offenbar vorliegenden Fall von haushaltszugehörigen Kindern) nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen[.]

Für die hier diskutierte Fallgruppe der sich ständig im Ausland aufhaltenden Kinder ist einerseits der Anspruch auf Familienbeihilfe ausgeschlossen; andererseits läßt sich den Regelungen des EStG 1988 nicht entnehmen, daß damit die steuerliche Berücksichtigung der solchen (nicht volljährigen) Kindern gegenüber bestehenden Unterhaltsverpflichtung schlechthin ausgeschlossen wäre. Sie ist jedoch Sache des Einkommensteuerrechts. [...]»<sup>531</sup>

Auch im Hinblick auf **nicht haushaltszugehörige Kinder im Ausland** hegte der VfGH in seinem **Grundsatzurteil aus dem Jahr 2009**<sup>532</sup> Bedenken gegen die in § 34 Abs 7 Z 2 EStG angeordnete Abgeltung von Unterhaltsleistungen an nicht haushaltszugehörige Kinder durch den Unterhaltsabsetzbetrag, da die erforderliche steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen gegenüber im Ausland lebenden, nicht haushaltszugehörigen Kindern ungeachtet allfälliger Transferleistungen im Ausland nicht erfolge:

»Werden für nicht haushaltszugehörige Kinder, die im Ausland leben, Transferzahlungen nach ausländischem Recht gewährt, so kann dies sicherlich im Einzelfall für den im Inland steuerpflichtigen Elternteil zu einer Verminderung des zu leistenden Geldunterhaltes führen. Dass in einem solchen Fall für die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltslasten nur die verminderte Unterhaltsbelastung in Betracht kommt, bedarf keiner weiteren Erörterung. Wie aber (auch) der Anlassfall dieses Verfahrens zeigt, kann die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung des inländischen Elternteils – ungeachtet allfälliger Transferleistungen oder familienbezogener Entlastungen im Ausland – jedoch eine solche Höhe erreichen, dass die verfassungsrechtlich erforderliche steuerliche Berücksichtigung durch den Unterhaltsabsetzbetrag allein auch nicht annähernd herbeige-

führt werden kann. In einem solchen Fall ist es daher geboten, die Unterhaltsverpflichtung im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung nach den gleichen Grundsätzen zu berücksichtigen, wie sie im Fall von im Ausland lebenden haushaltszugehörigen Kindern anzuwenden sind (VfSlg. 16.380/2002).«<sup>533</sup>

Diese Überlegungen führten zur **Aufhebung des § 34 Abs 7 Z 2 EStG** mit Wirkung ab 31.12.2010.<sup>534</sup> In Reaktion auf diese Aufhebung wurde § 34 Abs 7 Z 2 EStG durch das AbgÄG 2010<sup>535</sup> neu gefasst. Ab dem Jahr 2011 ist die Abgeltungsanordnung des § 34 Abs 7 EStG für Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein nicht haushaltszugehöriges Kind, für das weder der Steuerpflichtige noch der mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebende (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, nur dann vorgesehen, wenn sich das Kind **im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes** aufhält, zumal im Bereich der EU und der EWR-Staaten der andere Elternteil eine der österreichischen Familienbeihilfe entsprechende Kinderförderung erhalte. Nicht haushaltszugehörige Kinder, die sich in einem **Drittland** aufhalten, sind damit nicht mehr von der Abgeltungswirkung des § 34 Abs 7 EStG erfasst; Unterhaltsleistungen für diese Kinder sind daher – wie auch solche für haushaltszugehörige Kinder, die sich in einem Drittland aufhalten – nach den vom VfGH entwickelten Grundsätzen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.<sup>536</sup> Die Gesetzesmaterialien begründeten diese Änderungen folgendermaßen:

»Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 20.6.2009, G 13/09, § 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 mit Wirkung nach 31.12.2010 als verfassungswidrig aufgehoben. Nach Ansicht des VfGH ist die steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit, die sich aus Unterhaltsleistungen für ein ausländisches – im Anlassfall ein bei der Mutter in Australien lebendes – nicht haushaltszugehöriges Kind ergibt, allein durch den Unterhaltsabsetzbetrag nicht verfassungskonform, weil diese Regelung auch in jenen Fällen anzuwenden ist, in denen die Unterhaltsverpflichtung eine solche Höhe erreicht, dass die verfassungsrechtlich gebotene steuerliche Berücksichtigung durch den Unterhaltsabsetzbetrag allein nicht erreicht werden kann.

533 VfGH 20.6.2009, G 13/09, VfSlg 18.791/2009.

534 VfGH 20.6.2009, G 13/09, VfSlg 18.791/2009 (kundgemacht in BGBl I 2009/101).

535 BGBl I 2010/34.

536 Siehe ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP, 10 (zum AbgÄG 2010); siehe auch *Beiser*, Selbstbehalt, Familienbesteuerung und Leistungsfähigkeitsprinzip, RdW 1997, 160 (162).

531 VfGH 4.12.2001, B 2366/00, VfSlg 16.380/2001.

532 VfGH 20.6.2009, G 13/09, VfSlg 18.791/2009.

*In Bezug auf nicht haushaltszugehörige Kinder im Inland hat der VfGH die bestehende Rechtslage als ausreichend angesehen, weil die (dem anderen Elternteil zufließende) Familienbeihilfe auf die Geldunterhaltsverpflichtung anzurechnen ist (vgl. VfSlg. 16562/2002). Da im Bereich der EU und der EWR-Staaten der andere Elternteil eine der österreichischen Familienbeihilfe entsprechende Kinderförderung erhält, wird in der Z 2 die Abgeltungswirkung durch den Unterhaltsabsetzbetrag auf Kinder, die sich im Inland oder im EU-/EWR-Raum aufhalten, beschränkt.*

*Nicht haushaltszugehörige Kinder, die sich in einem Drittland aufhalten, sind damit nicht mehr von der Abgeltungswirkung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 erfasst; Unterhaltsleistungen für diese Kinder sind daher – wie auch solche für haushaltszugehörige Kinder, die sich in einem Drittland aufhalten – nach den vom VfGH entwickelten Grundsätzen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Dabei sind allfällige dem Steuerpflichtigen im Ausland geleistete Transferzahlungen oder steuerliche Entlastungsmaßnahmen anzurechnen. Auf diese Weise wird eine den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechende steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen im Einzelfall gewährleistet.<sup>537</sup>*

Mit dem **AbgÄG 2012**<sup>538</sup> wurden diese Überlegungen in mehreren Punkten auch legislativ weiter nachvollzogen: So wird aufgrund einer Neufassung des § 33 Abs 4 Z 3 EStG der Unterhaltsabsetzbetrag nur mehr für Kinder, die sich im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhalten, berücksichtigt. Gleichermaßen führen die darauf basierenden Änderungen des § 106a Abs 2 EStG und des § 34 Abs 9 EStG dazu, dass es auch nur mehr in diesen Fällen zu einer Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen und Kinderbetreuungskosten kommen kann.<sup>539</sup> Diese Änderungen sind bereits für die Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 anwendbar.<sup>540</sup>

#### D. Zusammenfassung

Die vorstehenden Ausführungen lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

1. **Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist die Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern zumindest zur Hälfte keine Sache der privaten Lebensführung und muss daher insoweit steuerlich berücksichtigt werden, was auch bei hohen Einkommen gilt. Berücksichtigt muss damit zumindest zur Hälfte die Unterhaltsbelastung (bis zum Unterhaltsstopp) werden. Damit betrachtet der Verfassungsgerichtshof Kinder aber zur Hälfte als steuerlich irrelevantes »Privatvergnügen« des Steuerpflichtigen und stellt sie insofern einem Hobby gleich. Darin liegt auch ein Unterschied zur Rechtsprechung des deutschen Bundesverfassungsgerichts, das die gänzliche Berücksichtigung des kindlichen Existenzminimums (nicht aber der realen Unterhaltsbelastung bis zum Unterhaltsstopp) fordert; dieser Betrag wird in Deutschland derzeit mit einheitlich € 7.008 angenommen.**
2. **Die Steuermehrbelastung, die sich durch die generelle Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen ergibt (§§ 20, 34 EStG), kann auch durch Transferzahlungen ausgeglichen werden; als solche kommen der Kinder- und der Unterhaltsabsetzbetrag und die Familienbeihilfe in Betracht, allenfalls auch die Kinderkomponenten des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages. Bei der Berechnung der Entlastungswirkung dieser Transferzahlungen muss nicht mit dem tariflichen Grenzsteuersatz von 50% gerechnet werden; der Gesetzgeber darf davon ausgehen, dass diese Unterhaltsleistungen (nur) mit etwa 40% belastet sind.**
3. **Daraus folgte der Verfassungsgerichtshof für die Rechtslage des Jahres 2000, dass bei haushaltszugehörigen Kindern durch die Transferzahlungen eine hinreichende Entlastungswirkung vorliege, unabhängig davon, welchem Elternteil die Transferleistungen ausbezahlt würden. Für die gegenwärtige Rechtslage ist den verfassungsrechtlichen Vorgaben zumindest im Wesentlichen weiterhin entsprochen. Bei getrennt lebenden Elternteilen ist die Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern durch den Unterhaltsabsetzbetrag nur bei niedrigen Einkommen abgedeckt; da die Transferzahlungen (Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag), die an jenen Elternteil ausbezahlt werden, dessen Haushalt die unterhaltsberechtigten Kinder angehören, auch als Kompensation für die Steuermehrbelastung konzipiert sind, sind diese, soweit eine steuerliche Entlastung erforderlich ist, auf die Unterhaltsverpflichtung des Geldunterhaltsverpflichteten anzurechnen. Die Zivilgerichte haben zur konkreten Ermittlung dieser Anrechnung einen Berechnungsmodus entwickelt.**

537 Siehe ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP, 10 (zum AbgÄG 2010).

538 RV 1960 BlgNR XXIV. GP.

539 ErlRV 1960 BlgNR XXIV. GP, 31 (zum AbgÄG 2012). Siehe dazu ausführlich unten Kapitel III.C.3.c.

540 § 126b Z 236 EStG idFV zum AbgÄG 2012, 1960 BlgNR XXIV. GP.

## IV. Reformmodelle

### A. Anforderungen an eine »gerechte« Familienbesteuerung

#### 1. Überblick

Das gegenwärtige Steuer- und Transfersystem baut implizit darauf auf, dass sich **Ehegatten zu einer Erwerbsgemeinschaft** und die **Familie zu einer Unterhaltsgemeinschaft** verbinden:<sup>541</sup> Würde nämlich bei einer Ehe, bei der nur ein Partner erwerbstätig ist, nicht das Einkommen des Alleinverdieners implizit dem anderen Ehegatten zugerechnet, so wäre dieser oftmals zum Empfang staatlicher Leistungen berechtigt. Und würde der Unterhaltsbedarf der Kinder nicht den Eltern zugerechnet, wären diese ebenfalls auf staatliche Leistungen verwiesen. Insofern sind Ehe und Familie im gegenwärtigen Rechtssystem auch die gesellschaftlich-systematischen Eckpfeiler: Die Ehe als **umfassende Unterhalts-, Lebens- und Beistandsgemeinschaft** erübrigt insofern staatliche Leistungen und verantwortungsvolle Elternschaft vermeidet eine staatliche Lebensbegleitung der Kinder. Ehe und Familie bewahren solcherart den Sozialstaat vor seiner leistungsmäßigen Überforderung.

Ein progressiver Steuertarif muss daher, um offensichtliche Ungerechtigkeiten zu vermeiden, so angewandelt werden, dass **Familien in gleicher wirtschaftlicher Lage**, dh Familien, die sich annähernd den gleichen Lebensstandard leisten können, unabhängig von der Haushaltsgröße den gleichen Prozentsatz ihres Einkommens als Steuer abführen. Insofern sind für die Besteuerung des Erwerbseinkommens verheirateter bzw eingetragener Partner – über die verfassungsrechtlichen Vorgaben hinaus – zwei mögliche Leitprinzipien zu identifizieren:

- ▷ Das **Prinzip der Globaleinkommensbesteuerung** fordert, dass die gemeinsame Steuerschuld der Ehegatten nur von der Summe, nicht von der Verteilung ihrer Einkommen abhängt und bedeutet insofern einen Abgang von der Individualbesteuerung.
- ▷ Das **Prinzip der Nichtdiskriminierung** fordert, dass die gemeinsame Steuerschuld der Ehegatten nicht höher sein darf als die Summe der Steuerschuld zweier Unverheirateter mit jeweils entsprechendem Einkommen.<sup>542</sup>

541 Siehe dazu und zum Folgenden insbesondere *Kirchhof*, Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, 2792 (2793).

542 Allerdings ist zu betonen, dass im Schrifttum auch verschiedene andere, sich wechselseitig zT widersprechende Prinzipien vertreten werden: So wird im Hinblick auf häusliche Dienste ebenso gefordert, dass die Gesamtsteuer von berufstätigen Partnern geringer sein sollte als in dem Fall, dass nur ein Partner berufstätig ist, wie im Hinblick auf die Haushaltsersparnis gefordert wird, dass bei gleichem Pro-

Im Hinblick auf unterhaltsberechtigten Kinder ist aus steuerpolitischer – wenn auch nicht verfassungsrechtlicher – Sicht zudem zu fordern, dass im Rahmen einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung der **Unterhaltsbedarf** zur Gänze realitätsgerecht berücksichtigt werden müsste, mindert doch der Unterhalt unzweifelhaft die **finanzielle Leistungsfähigkeit von Eltern im Vergleich zu kinderlosen Personen** mit gleichem Einkommen.<sup>543</sup> Zudem wird in der Diskussion über die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen hinaus betont, dass der Zugriff des Steuerstaats auf das Einkommen der Steuerpflichtigen zu beachten habe, dass »die – intakte – Familie durchaus eine **Wirtschaftsgemeinschaft** ist« und sie »darüber hinaus als eine **Verantwortungsgemeinschaft** anzusehen« sei, »bei der die Eltern eine Erwerbslast insbesondere für ihre noch nicht erwerbsfähigen Kinder zu tragen haben«.<sup>544</sup>

Die – auch im gegenwärtigen Steuerrecht nahezu vollständige – Verwirklichung des Familienlastenausgleichs durch einkommensunabhängige Transferleistungen ist daher ebenso abzulehnen, wie ein vollständiger Ersatz des Familienlastenausgleichs durch kindbezogene staatliche Leistungen. Dies nicht zuletzt deshalb, weil

*»die selbstbestimmte Existenzsicherung Vorrang vor staatlichen Transferzahlungen [hat]. Der Staat darf dem Bürger nicht auf der einen Seite das für die Bestreitung seiner eigenen Existenz erforderliche Einkommen durch Besteuerung entziehen, um ihm in einem zweiten Schritt durch staatliche Leistung ein – insoweit staatsbestimmtes – wirtschaftliches Dasein zu sichern«.*<sup>545</sup>

Insofern wird auch in Deutschland die Abschaffung der Kinderfreibeträge zu Gunsten kindbezogener Transferleistungen abgelehnt: Hatte das BVerfG in seiner älteren Rechtsprechung reine Kindergeldlösungen noch als verfassungskonform angesehen,<sup>546</sup> ist nach neuerer Rechtsprechung die **kindbedingte Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Eltern durch eine entsprechende Steuerfreistellung** realitätsgerecht abzubilden.<sup>547</sup>

Kopf-Einkommen die Gesamtsteuerbelastung eines Ehepaars mehr als das Doppelte eines Alleinstehenden sein sollte; siehe zu diesen Überlegungen insb *Kristen*, Familienbesteuerung (2000) 211 ff.

543 Siehe nur *Merkt*, Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, DStR 2009, 2221 (2224f mwN).

544 *Merkt*, Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, DStR 2009, 2221 (2224).

545 *Jachmann/Liebl*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2012).

546 BVerfG 23.11.1976, 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108.

547 BVerfG 22.2.1984, 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214; BVerfG 29.5.1990, 1 BvL 20/84, 26/84 und 4/86, BVerfGE 82, 60.

## 2. Steuertechnische Überlegungen

Im österreichischen Einkommensteuerrecht gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab für die Sachlichkeit.<sup>548</sup> Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgen sowohl das objektive als auch das **subjektive Nettoprinzip**: Nach dem objektiven Nettoprinzip stehen Aufwendungen, die durch die Erzielung des Einkommens verursacht sind, für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung und müssen daher aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden; diesem Prinzip entspricht die grundsätzliche Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben und Werbungskosten. Gerade in diesem Bereich und der Frage zur **Abgrenzung von der – steuerlich unbeachtlichen – Privatsphäre** spiegelt sich die Diskussion um die Abzugsfähigkeit von aufgrund der Erwerbstätigkeit entstandenen **Kinderbetreuungskosten** wider.<sup>549</sup> Das subjektive Nettoprinzip bringt demgegenüber zum Ausdruck, dass, soweit das Einkommen zur Befriedigung des persönlichen bzw familiären Existenzminimums oder zur Deckung besonderer persönlicher Ausgabenerfordernisse benötigt wird, eine steuerliche Leistungsfähigkeit nicht vorhanden ist. Insoweit muss das Einkommen dem Steuerzugriff entzogen sein. Einschränkungen der subjektiven Leistungsfähigkeit wäre daher aus steuertechnischer Sicht durch Abzüge von der Bemessungsgrundlage (zB Freibeträge) Rechnung zu tragen.

Die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage wäre dementsprechend der Frage nach dem Tarif bzw seines Progressionsgrads logisch vorgelagert. Dementsprechend wäre auch der **Degressionseffekt des Freibetrags** nicht als Umverteilungsinstrument zu sehen, sondern als **systemimmanente Kehrseite der Progression** bei den steuerbegründenden Einkommenszuflüssen: Jemand, der mit steigender Progression überproportional belastet wird, muss bei Beeinträchtigung seiner Leistungsfähigkeit auch überproportional entlastet werden; der Effekt der Degression bei Verminderung der Bemessungsgrundlage ist also nichts weiter als ein Reflex des progressiven Tarifs.<sup>550</sup> Das EStG hat bei der Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit von dieser bemessungsgrundlagenbezogenen Betrachtung aus sozialideologischen Gründen Abstand genommen und trägt dem Gedanken der subjektiven Leistungsfähigkeit im Bereich der Kinderlasten vor allem durch die Familien-

beihilfe und durch tarifliche Maßnahmen (Absetzbeträge) Rechnung.<sup>551</sup>

Entsprechend den Vorgaben des Verfassungsgerichtshofes orientiert sich der Gesetzgeber für höhere Einkommen an der **gerade noch zulässigen Mindestentlastung**. Denn nach der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung sind die – zumindest hälftig zu berücksichtigenden – Unterhaltslasten in fiktive Freibeträge umzurechnen und zu prüfen, ob die Steuerwirkung der Nichtabzugsfähigkeit durch Transferleistungen abgedeckt ist. Dies ist bei höheren Einkommen (gerade noch oder nahezu) der Fall, während bei geringeren Einkommen die Transferleistungen nicht nur die steuerliche Entlastung bieten, sondern vielmehr eine aktive Sozialleistung bewirkt wird, die teilweise sogar die gesamte Unterhaltslast und nicht bloß dessen Steuereffekt abdeckt.<sup>552</sup> Diese Janusköpfigkeit der Transferleistungen kann freilich aus steuersystematischen Gründen nicht überzeugen. Sie erscheint aber auch aus rechtsphilosophischer Sicht bedenklich, da der Steuerpflichtige zunächst entgegen dem subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzip auch mit seinem – wegen Unterhaltspflichten – nicht disponiblen Einkommen besteuert wird, nur um in Form von Transferleistungen einen – insoweit staatsbestimmten – (teilweisen) Ausgleich zu erhalten. Durch das gegenwärtige System wird damit aktive Umverteilung insofern betrieben, als sich die Divergenz zwischen unterschiedlich hohen Bruttoeinkommen bei Bestehen von Unterhaltspflichten in einer aliquoten Divergenz in den Nettoeinkommen widerspiegelt. Aus steuertheoretischer Sicht ist daher zu fordern, dass die Leistungsfähigkeitsminderung auf Ebene der Bemessungsgrundlage Rechnung zu tragen wäre, während verteilungspolitische Ziele der Familienpolitik außerhalb des Systems der Einkommensbesteuerung realisiert werden sollten, etwa durch einkommensunabhängige Transfers.

## 3. Reformmodelle

Bekannt man sich einerseits zur **besonderen Stellung der aufrechten Ehe** als Erwerbsgemeinschaft sowohl im Lichte des Zivilrechts als auch gesellschaftspolitisch als **ideale Grundlage für die Gründung einer Familie und zur Erziehung von Kindern**,<sup>553</sup> andererseits dazu, dass

548 Siehe zB VfGH 12. 12. 1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991 = ÖStZB 1992, 83; VfGH 17. 10. 1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; siehe zB auch *Beiser*, Selbstbehalt, Familienbesteuerung und Leistungsfähigkeitsprinzip, RdW 1997, 160 (160 ff); Kristen, Familienbesteuerung (2000) 80 ff.

549 Dazu Kapitel II.B.

550 Siehe dazu die Nachweise bei *Kristen*, Familienbesteuerung (2000) 118 f.

551 Dazu Kapitel II.B. und zur historischen Entwicklung Kapitel II.C.

552 Dazu Kapitel II.B.

553 Das steuerliche Anknüpfen an die intakte Ehe wird in der literarischen Diskussion allerdings auch als staatliche Bevormundung betrachtet, da eine relative steuerliche Schlechterstellung der »nicht mehr intakten« Ehe unabhängig von der fortbestehenden Verantwortung gegenüber Kindern erfolge und zudem das »Verharren« in einer gescheiterten Beziehung steuerlich gefördert würde; dazu *Bareis*, Zur Problema-

die Familie als Unterhaltsgemeinschaft die wichtigste soziale Grundlage einer freiheitlichen Gesellschaft ist, können daraus zwei wesentliche steuerliche Reformmodelle deduziert werden: Ungeachtet der zweifelsfrei erforderlichen Begleitmaßnahmen (zB ganztägige Kinderbetreuungseinrichtungen, berufliche Wiedereinstiegsmöglichkeiten etc) stehen aus steuerlicher Sicht diesbezüglich das Familienrealsplitting und das Familientarifsplitting in der Diskussion.<sup>554</sup> Hinzu treten freilich weitere mögliche Modelle,<sup>555</sup> die etwa nur auf die Kinderlasten Rücksicht nehmen und die Ehe bzw Partnerschaft – verfassungskonform – ausblenden; zu diesen gehört unter anderem eine Erhöhung der Kinderfreibeträge<sup>556</sup> oder die Übertragbarkeit von Grundfreibeträgen in der Familie.<sup>557</sup>

Während das Familienrealsplitting die wechselseitigen (fiktiven, aber realitätsgerechten) Unterhaltungspflichten als abzugsfähige Positionen berücksichtigt und beim Empfänger der Besteuerung unterwirft und damit die Wirklichkeit der Einkommensumverteilung im Familienverband am genauesten abzubilden vermag,<sup>558</sup> knüpft das Familientarifsplitting (»Familiensplitting«) als explizite Fördermaßnahme den tariflichen Splittingvorteil an diejenigen Tatsachen, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindern. Anstelle der – im deutschen Steuerrecht als einzige Voraussetzung statuierten – wirksamen Ehe soll das Vorhandensein von Kindern die Rechtsfolge des Splittingvorteils auslösen.

Die Grundformen beider Modelle können auf Modelle der Ehegattenbesteuerung rückgeführt werden: Grundsätzlich findet beim Realsplitting die individuelle Veranlagung Anwendung, allerdings werden fiktive Unterhaltszahlungen zwischen Ehepartnern bzw Eltern und Kindern bei der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt. Beim Ehegattenrealsplitting gestaltet sich die Besteuerung der beider Partner wie folgt.<sup>559</sup> Während der zum Unterhalt Verpflichtete einen Transfer von seinem steuerpflichtigen Einkommen in Abzug bringen kann, muss der Empfänger die Unter-

haltsleistung zu seiner Bemessungsgrundlage addieren. Ist der zu berücksichtigende Unterhalt nicht beschränkt, würde beim Realsplitting etwa der Ehegatte mit dem höheren Einkommen die Hälfte des Unterschiedsbetrags der Einkommen von seiner Bemessungsgrundlage abziehen, die Bemessungsgrundlage des anderen Ehegatten würde um diesen halben Unterschiedsbetrag erhöht. Das Familienrealsplitting ist sodann die familienpolitische Erweiterung des Ehegattenrealsplittings, wobei neben den Transferleistungen zwischen den Ehepartnern auch fiktive Unterhaltszahlungen an Kinder abzugsfähig sind.<sup>560</sup> Um ein auf diesem Gedanken basierendes Familienrealsplitting praktikabel auszugestalten, müssten die Unterhaltsverpflichtungen jedenfalls realitätsgerecht pauschaliert werden.

Beim Ehegattentarifsplitting, wie es beispielsweise in Deutschland praktiziert wird, zahlen die Ehegatten die doppelte, auf Basis der Hälfte ihres Gesamteinkommens ermittelten Steuer.<sup>561</sup> Erweitert man das Ehegattensplitting um Kinder, so spricht man von Familiensplitting. Mathematisch lässt sich das Ehegatten- bzw Familiensplitting folgendermaßen ausdrücken

$$T = k * t \left( \frac{\sum_i w_i k}{k} \right)$$

wobei  $T$  die Steuerschuld des Haushaltes,  $k$  der sog Splittingdivisor,  $t$  der Steuertarif, und  $w_i$  die Einkommensbestandteile der einzelnen Haushaltsmitglieder  $i$  sind. Im Fall von Ehepartnern ohne Kinder beträgt der Splittingdivisor etwa in Deutschland und Frankreich 2. Der Steuertarif  $t$  ist in beiden Ländern für Ehepaare der Gleiche wie für Alleinstehende. Bei einer ungleichen Aufteilung der Einkommen innerhalb eines Haushalts ergibt sich durch diese Art der Besteuerung aufgrund der Progression der Einkommensteuer eine geringere steuerliche Belastung, als es bei Individualbesteuerung der Fall wäre. Aus diesem Grund wird in der wirtschaftspolitischen Diskussion häufig vom »Splittingvorteil« gesprochen. Zu betonen ist, dass im Hinblick auf die Ehegattenberücksichtigung vollständiges Realsplitting und Ehegattensplitting mit Faktor 2 ökonomisch äquivalent sind.<sup>562</sup>

Die Argumente für und gegen die einzelnen Reformmodelle ähneln sich:<sup>563</sup>

► Für sämtliche Reformmodelle spricht die **horizontale Umverteilung**, also die Berücksichtigung der

tik steuerjuristischer Vorgaben für die Einkommensteuer – Tarifstruktur und Familiensplitting als Musterbeispiele, DStR 2010, 565 (573).

554 Siehe zB Pfab, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, ZRP 2006, 212 (215 mwN).

555 Dazu etwa Festl/Lutz/Schratzestaller, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009).

556 Dazu Kapitel IV.D.

557 Dazu Kapitel IV.E.

558 Dazu zB Lang, die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1981/88) 653 ff; Lang, Familienbesteuerung, StuW 1983, 103 (123 ff); Vorwold, Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung, FR 1992, 789 (795 ff); Winhard, Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion, DStR 2006, 1729 (1732 mwN).

559 Festl/Lutz/Schratzestaller, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 29 f.

560 Festl/Lutz/Schratzestaller, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 30.

561 Siehe dazu sogleich unten Kapitel IV.C.

562 Festl/Lutz/Schratzestaller, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 29.

563 Dazu etwa Festl/Lutz/Schratzestaller, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 17 ff.



geminderten steuerlichen Leistungsfähigkeit aufgrund kinderbezogener Ausgaben.

- ▷ Die Gegenargumente beziehen sich stets auf die **Degressionswirkung**, die Abhängigkeit vom **Vorhandensein steuerpflichtigen Einkommens** und die Auswirkungen auf die **Frauenerwerbsquote**:
  - So führe eine Berücksichtigung von Kinder- bzw Familienlasten auf Ebene der Bemessungsgrundlage zu einer **Degressionswirkung**, da die Entlastung mit steigendem Einkommen zunehme; dies wird wohl deshalb als unerwünscht angesehen, weil es dem Grundsatz widerspricht, dass jedes Kind dem Staat (absolut) gleich viel wert sein sollte. Dass die Degressionswirkung freilich dem **System der progressiven Einkommensteuer** entspricht und auch ein Eckpfeiler der Judikatur des deutschen Bundesverfassungsgerichts ist, wurde bereits oben dargelegt.
  - Zudem wird geltend gemacht, dass bei bemessungsgrundlagenbezogenen Abzügen eine Entlastungswirkung nur dann eintrete, wenn **überhaupt steuerpflichtiges Einkommen** vorhanden sei; dies trifft zwar zu, schlägt aber dann nicht als Gegenargument durch, wenn – wie etwa in Deutschland – ein Günstigkeitsvergleich zwischen Freibeträgen und Transferleistungen besteht oder überhaupt eine Wahlmöglichkeit zwischen mehreren System – etwa dem gegenwärtigem System und einem der Reformmodelle – eingeräumt würde.
  - Gegen die Modelle des Tarif- und des Realsplittings wird eingewendet, dass diese deshalb das **Allein- bzw Zuverdienermodell** förderten bzw eine Barriere für die Frauenerwerbstätigkeit darstellten, weil der Splittingvorteil bei hohen Einkommensunterschieden der Partner am größten sei bzw eine womöglich exzessive Grenzsteuerbelastung die eigenständige Erwerbstätigkeit des Zweitverdieners unattraktiv mache. Diese Einwände lassen sich nicht von der Hand weisen. Ihr Zutreffen wird freilich – auch politisch – im Gesamtkontext der Familienbegünstigungen (zB im Hinblick auf Realleistungen) und auch im Hinblick auf die Frage, ob und inwieweit der Staat die freie Gestaltung der Familie beeinflussen soll, zu beurteilen sein. Zudem trifft dieser Einwand dann nicht (vollständig) zu, wenn durch eine Reduktion des Splittingvorteils – etwa durch die Gestaltung des Splittingdivisors beim Familientarifsplitting bzw durch die Begrenzung des maximal zulässigen Transferbetrages beim Familienreal-splitting – diese Effekte begrenzt werden.<sup>564</sup> Zu-

dem wird im jüngeren deutschen Schrifttum geltend gemacht, das Arbeitsanreiz-Argument habe »angesichts der gegenwärtigen angespannten Arbeitsmarktsituation an Bedeutung eingebüßt«.<sup>565</sup>

- ▷ Schließlich bleiben auch Argumente der **Praktikabilität** zu bedenken: So ginge beispielsweise mit der Einführung eines Familienrealplittings ein erheblicher Verwaltungsmehraufwand einher, zumal neben den Eltern in vielen Fällen auch die Kinder zu veranlagten wären.<sup>566</sup> Auch beim Einbeziehen von Transferleistungen in die Steuerpflicht entstünde dieses Problem.<sup>567</sup> Allerdings gibt es eine Reihe von Vorschlägen, auch diese Problematik zu bewältigen: So könnte etwa bei einem Familienrealsplitting die Steuer des Unterhaltsberechtigten vom Unterhaltsverpflichteten abzuführen sein, sodass der Unterhaltspflichtige zwar die Unterhaltszahlung steuerlich geltend machen könnte, darauf aber Steuern abführen müsste, sofern der Berechtigte mangels weiterer Einkünfte nicht veranlagt wird und das steuerfreie Existenzminimum mit dem Unterhaltsbetrag überschritten wird (»Quasi-Quellenbesteuerung«).<sup>568</sup>

## B. Familienrealplitting

### 1. Grundlegung

Es ist eine in der Steuerrechtswissenschaft weithin akzeptierte Prämisse, dass auch private und familiäre Verhältnisse ein Indikator der steuerlichen Leistungsfähigkeit sind.<sup>569</sup> Löst man sich von der verfassungsrechtlichen Minimalanforderung in Österreich, dass nur die Hälfte der Kinderlasten (bemessungsgrundlagenbezogen) zu berücksichtigen sind und Unterhaltslasten zwischen Ehegatten bzw Partnern gänzlich unberücksichtigt bleiben können,<sup>570</sup> sind aus rechtspolitischer Sicht – wie auch in der deutschen wissenschaftlichen Diskussion stark gefordert<sup>571</sup> – die gegenseitigen Unterhaltsverpflichtungen innerhalb der Familie in den Vordergrund zu rücken. Denn in Folge der Unterhaltsverpflichtungen vermindert sich das disponible Einkommen und damit die Leistungsfähigkeit; daher muss

<sup>565</sup> So *Dornbusch*, Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland, IFST-Schrift 460 (2010) 56 und 59.

<sup>566</sup> *Jachmann/Liebl*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DSTR 2010, 2009 (2012).

<sup>567</sup> Dazu Kapitel IV.B.

<sup>568</sup> Dazu *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1988) 650 ff.

<sup>569</sup> Siehe nur *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht<sup>20</sup> (2010) § 9 Rz 78.

<sup>570</sup> Dazu Kapitel III.B.

<sup>571</sup> Siehe mit umfangreichen Nachweisen zB *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1988) 650 ff; *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht<sup>20</sup> (2010) § 9 Rz 103 f.

<sup>564</sup> Siehe zum Realsplitting auch *Festl/Lutz/Schratzenstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 31 f.

die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer zur Herstellung horizontaler Steuergerechtigkeit entsprechend modifiziert werden. Dies erfolgt idealerweise in zwei Schritten:<sup>572</sup>

- ▷ In einem ersten Schritt muss zur Bemessung der individuellen Leistungsfähigkeit sowohl der Verpflichteten als auch der Berechtigten der **Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit** durch zwangsläufige Unterhaltsleistungen in der Bemessungsgrundlage abgebildet werden (Familienrealsplitting).
- ▷ Im Gegenzug zur Berücksichtigung der Unterhaltsverpflichtung beim Zahlenden – bzw. zur Zahlung Verpflichteten – wird der Unterhalt beim Familienrealsplitting beim Empfänger besteuert. Daher ist in einem zweiten Schritt bei jedem Individuum der **existenznotwendige Lebensbedarf** durch private Abzüge nach den Maßstäben des Sozialhilferechts zu berücksichtigen, wobei der gegenwärtige Grundfreibetrag (§ 33 Abs 1 EStG; § 32a Abs 1 Nr 1 dEStG) und andere Vorschriften zum Familienlastenausgleich zu grob und pauschalierend sind und daher durch ein mit dem Sozialhilferecht kompatibles System von Lebensbedarfsabzügen zu ersetzen wären. So dürfte de facto das von der Steuer zu befreiende kindliche Existenzminimum aufgrund abweichender Bedarfe niedriger ausfallen als das eines Erwachsenen, so dass ein altersspezifischer Freibetrag vorzuziehen wäre.

Schließlich ist zu betonen, dass bei einem Realsplitting die steuersystematische Berücksichtigung der gegenseitigen Verpflichtungen und die Familienförderung getrennt erfolgen.

## 2. Theoretische Rechtfertigung eines Familienrealsplittings

Das Familienrealsplitting beruht auf einem **steuerrechtlichen Verständnis des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips**, das – zumindest im Ansatz – auch von der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung so verstanden wird, dass zwangsläufige Unterhaltspflichten (gegenüber Kindern) bemessungsgrundlagenmindernd zu berücksichtigen sind. In der deutschen wissenschaftlichen Diskussion wird das Familienrealsplitting stark gefordert<sup>573</sup> und als »die einzige Reformalternative« bezeichnet, »die den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Familienbesteuerung in vollem Umfang Rechnung zu tragen vermag.«<sup>574</sup> J. Lang führt dazu vor dem Hintergrund des deutschen Steuersystems aus:

<sup>572</sup> Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>20</sup> (2010) § 9 Rz 100 ff.

<sup>573</sup> Siehe mit umfangreichen Nachweisen zB Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1988) 650 ff; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>20</sup> (2010) § 9 Rz 103 f.

<sup>574</sup> Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>20</sup> (2010) § 9 Rz 103.

»Es bildet den Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit durch zwangsläufige Unterhaltsleistungen realitätsgerecht ab und bettet das neuerdings wieder heftig umstrittene Ehegattensplitting in ein für alle Unterhaltsgemeinschaften geltendes System ein. Es steht nicht nur der pure Steuerabzug in voller Höhe des zivilrechtlichen Unterhaltsanspruchs zur Debatte, sondern allein die Kombination von Steuerabzug und Steuerpflicht der Unterhaltsbezüge. Die dadurch bewirkte steuerliche Verteilung von Einkommen auf die Mitglieder der Unterhaltsgemeinschaft liefert die Grundlage für eine streng am Grundsatz der Individualbesteuerung ausgerichtete Bestimmung steuerlicher Leistungsfähigkeit. Dabei können besonders die Existenzminima realitätsgerecht in Übereinstimmung mit dem Sozialhilferecht angesetzt und ein erhöhter bzw. mehrfacher Ansatz des Existenzminimums ausgeschlossen werden.

Gerade die soziale Gleichheit gebietet das Familienrealsplitting; ein solches wird nämlich längst durch Übertragung von Einkunftsquellen für Familien mit Unternehmen und Vermögen hergestellt; dabei werden die Existenzminima für Kinder überhöht (Erwachsenen-Existenzminimum für Kinder mit eigenen Einkünften) und doppelt [durch Grundfreibetrag und Kinderfreibetrag] angesetzt. Und die Einwände der Praktikabilität gegen das Familienrealsplitting haben angesichts des dynamisch weiter wuchernden Konglomerats von Unterhalts- und Existenzminimumabzügen keine Überzeugungskraft. Eine einheitliche Regelungsstruktur für alle Unterhaltsgemeinschaften und Existenzminima mit realitätsgerechten Pauschalierungen des existenznotwendigen Lebensbedarfs und der Unterhaltsabzüge/-bezüge würde das Steuerrecht durchgreifend vereinfachen.«<sup>575</sup>

## 3. Konkrete Ausgestaltung eines Familienrealsplittings

Aus systematischer Sicht müsste eine Realsplittinglösung in reinster Form so ausgestaltet werden, dass die **tatsächlichen zahlungswirksamen Unterhaltszahlungen** jeweils bei jener Person Teil des Einkommens werden, welche berechtigt ist, und abzugsfähig bei jener Person, die verpflichtet ist. Dies würde bedeuten, dass Unterhaltszahlungen für Kinder bei diesen Teil des Einkommens werden und bei den Eltern abgezogen werden können. Sofern auch die Unterhaltszahlungen an einen (Ehe-)Partner zu leisten sind, könnten diese beim Verpflichteten ebenfalls abgezogen werden und beim Berechtigten Teil des Einkommens werden.

<sup>575</sup> Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>20</sup> (2010) § 9 Rz 103.

Die Ermittlung tatsächlicher Unterhaltsleistungen ist in vielen Fällen aber nicht oder nur mit **unterverhältnismäßigem Aufwand** möglich. So werden bei intakten Familienverhältnissen in aller Regel nicht alle zahlungswirksamen Leistungen für Kinder und Partner aufgezeichnet werden. Selbst wenn Aufzeichnungen geführt und Belege gesammelt würden, wäre eine Überprüfung durch die Finanzverwaltung, wenn überhaupt, nur schwer realisierbar und mit hohen Kosten verbunden. Vor allem in jenen Fällen, in denen die Unterhaltsverpflichtungen nicht gerichtlich festgestellt sind, wäre es mit zu viel Aufwand verbunden, die Höhe der Unterhaltsverpflichtung in jedem Einzelfall (gutachterlich) feststellen zu lassen, zumal zu diesem Zwecke auch endbesteuerter Erträge einbezogen werden müssten. Aus diesem Grund müssen steuerlich zu berücksichtigende Unterhaltsleistungen für Kinder wohl anhand **objektiver Parameter** wie den Unterhaltsprozentsätzen oder den Regelbedarfsätzen geschätzt werden.

Eine Lösung für eine gesetzlich determinierte Schätzung wäre, da die Höhe der endbesteuerten Einkünfte im Rahmen der Ermittlung des Einkommens weder beim Unterhaltsberechtigten noch beim Unterhaltsverpflichteten festgestellt werden, den **Unterhalt anhand des (veranlagten) Nettoeinkommens** bzw. in jenen Fällen, in denen bloß ein Lohnsteuerabzug erfolgt, anhand des Arbeitslohns zu schätzen. Für die Ermittlung des Unterhaltsanspruchs eines Kindes käme dann die **Prozentwertmethode** zur Anwendung.<sup>576</sup> Diese bemisst den Unterhalt als prozentmäßigen Betrag vom tatsächlichen Nettoeinkommen,<sup>577</sup> also das Nachsteuereinkommen, des Unterhaltspflichtigen, der nach Kindesalter gestaffelt ist, und berücksichtigt damit Bedarf (vom Kindesalter und Lebensstandard des Verpflichteten abhängig) und Leistungsfähigkeit (Anteil an Einkünften) gleichzeitig. Die Prozentsätze betragen für Kinder unter 6 Jahren 16 %, zwischen 6 und 10 Jahren 18 %, zwischen 10 und 15 Jahren 20 % und über 15 Jahren 22 %.<sup>578</sup> Mehrere Unterhaltspflichte desselben Unterhaltsschuldners berücksichtigt die Rechtsprechung durch Minderung des betreffenden Prozentsatzes,<sup>579</sup> was – auch im Hinblick auf die Reduktion aufgrund des Unterhaltsanspruchs

des Ehepartners – steuerlich nachvollzogen wird.<sup>580</sup> Der Unterhaltsanspruch wird zudem unter anderem durch den sogenannten Unterhaltsstopp (in Bezug auf den Bedarf) limitiert.

Aus systematischer Sicht sollte bei einem Realsplitting der **Aufwand für ein Kind zur Gänze** (dh mit dem Faktor 1) berücksichtigt werden. Der VfGH hat allerdings auch eine bloß hälftige Berücksichtigung (dh mit dem Faktor 0,5) für verfassungskonform angesehen. Von dem so ermittelten Betrag sollten die Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag abgezogen werden. Vom verbleibenden Betrag sollte ein Abschlag erfolgen, welcher berücksichtigt, dass die Einkommen der Unterhaltsberechtigten und -verpflichteten nicht umfassend festgestellt werden können (dies betrifft insbesondere die endbesteuerten Einkünfte) und überdies nicht sichergestellt werden kann, dass die Zahlung der Unterhaltsleistung tatsächlich in entsprechender Höhe erfolgt. Demgemäß könnten zB der so ermittelte Betrag mit dem Faktor 0,5 multipliziert werden. Auf diese Weise befände sich das System noch immer im Rahmen der Vorgaben des VfGH und würde außerdem die degressive Wirkung des Familiensplittings verringern. Die unteren Einkommen wären nämlich durch die Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag ohnedies (über-)kompensiert. Die höheren Einkommen hingegen hätte zumindest im Ausmaß von 50 % eine unmittelbare Berücksichtigung ihrer Unterhaltsverpflichtungen. Der so ermittelte Betrag müssten im Verhältnis des im Rahmen der Veranlagung zu versteuernden Einkommens der Unterhaltsverpflichteten (entweder im Verhältnis des Nettoeinkommens oder nach Wahl der Unterhaltsverpflichteten) aufgeteilt werden und dem Einkommen der Unterhaltsberechtigten zuzüglich des Anteils an Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag, der auf diese entfällt, zugerechnet werden. Eine andere (einfachere) Lösung wäre die **Schätzung des Unterhalts anhand von Regelbedarfsätzen**. Auf diese Weise könnte zumindest das **Existenzminimum für jedes Kind** im Rahmen des Familienrealsplittings berücksichtigt werden. Jedes Kind wäre damit »gleich viel wert«. Beim Unterhaltsverpflichteten könnten diese Beträge abzüglich der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden. Der so ermittelte Betrag müssten im Verhältnis des im Rahmen der Veranlagung zu versteuernden Einkommens der Unterhaltsverpflichteten (entweder im Verhältnis des Nettoeinkommens oder nach Wahl der Unterhaltsverpflichteten) aufgeteilt werden und dem Einkommen

576 Siehe dazu zB *Fischer-Czermak/Böhsner in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON 1.00 § 140 Rz 34; *Hebenstreit in Csaszar/Lenkeis/Wanke*, FLAG (2011) § 12a Rz 7 ff und Rz 31 f.

577 Für Details siehe *Fischer-Czermak/Böhsner in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON 1.00 § 140 Rz 36 ff.

578 *Fischer-Czermak/Böhsner in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON 1.00 § 140 Rz 34.

579 Dazu *Fischer-Czermak/Böhsner in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON 1.00 § 140 Rz 35, wonach für ein weiteres unterhaltsberechtigtes Kind unter 10 Jahren jeweils 1 Prozentpunkt, für ein Kind über 10 Jahren 2 Prozentpunkte und für einen unterhaltsberechtigten Ehegatten je nach Eigeneinkommen 0 bis 3 Prozentpunkte abzuziehen sind. Freiwillig übernommene Unterhaltsleistungen sind nicht zu berücksichtigen.

580 Siehe VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖSt-ZB 2001/16, 27, zur Berücksichtigung des (steuerlich nicht relevanten) Unterhaltsanspruchs der Ehegattin für die Ermittlung des Unterhaltsprozentsatzes der Kinder.

der Unterhaltsberechtigten zuzüglich des Anteils an Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag, der auf diese entfällt, zugerechnet werden.

Im Regelfall werden bei den **unterhaltsberechtigten Kindern** keine eigenen im Rahmen des Einkommens zu versteuernden Einkünfte anfallen, sodass die Unterhaltsleistungen als einziges zu versteuerndes Einkommen unter die Veranlagungsgrenze<sup>581</sup> fallen. Verfügt das unterhaltsberechtigte Kind hingegen über eigenes Einkommen (zB aufgrund eines Ferienjobs), so wird dieses im Wege der Veranlagung gemeinsam mit dem steuerlich relevanten Unterhaltsbetrag zu veranlagen sein. Bei den Unterhaltsverpflichteten kann die Berücksichtigung entweder im Rahmen der Veranlagung oder der Arbeitnehmerveranlagung oder im Zusammenhang mit dem Lohnsteuerabzug entsprechend der im Freibetragsbescheid ausgewiesenen Höhe berücksichtigt werden. Die technische Abwicklung des Realsplittings sollte daher keine Herausforderung darstellen.

In ähnlicher Weise wie bei unterhaltsberechtigten Kindern könnte für einen **(Ehe-)Partner**, der aufgrund (der Erziehung) von Kindern über kein oder geringes Einkommen verfügt, ein Abzug von Unterhaltungspflichten beim anderen (Ehe)Partner (zumindest in Höhe des Existenzminimums) erfolgen. Jeder Abzug beim Besserverdienenden, der von der Höhe des Einkommens des Anderen abhängig ist, hat letztlich negative Anreizwirkung auf die Beschäftigung desjenigen, der geringeres Einkommen erzielt. Aus diesem Grund erscheint es angemessen, die bisherigen, vom Vorhandensein von Kindern abhängigen Absetzbeträge beizubehalten.

### C. Familientarifsplitting

#### 1. Grundlegung

Geht man – entsprechend dem zivilrechtlichen Rahmen – bei der Ehe von einer **Erwerbs-, Wirtschafts- und Verbrauchsgemeinschaft** aus, entspricht das Ehegattensplitting den Prinzipien »Nichtdiskriminierung« und »Globaleinkommensbesteuerung« im Falle eines progressiven Tarifs. Es wird diesfalls überdies als ökonomisch effizient angesehen, dh die Ehegatten nutzen ihre Spezialisierungsvorteile im selben Ausmaß wie in einer Welt ohne Steuern, weil die Zielgröße »gemeinsames Einkommen« besteuert wird und die Besteuerung somit in Hinblick auf dieses Ziel entscheidungsneutral ist. Hinzu tritt ein Gleichbehandlungselement dahingehend, dass in der Praxis gutsituierter Eheleute, »**Splittingeffekte**« durch vertragliche Vereinbarungen

581 Unter Umständen könnte angedacht werden, für Kinder ein an das Alter angepasstes steuerfreies Existenzminimum einzuführen.

herzustellen vermögen,<sup>582</sup> während diese Gestaltung zB Arbeitnehmern nicht offen steht. Betrachtet man die Ehe hingegen als »**Zweitverdienergemeinschaft**«, bei der der Zweitverdiener bei gegebenem Umfang der Erwerbstätigkeit des Erstverdieners seine Erwerbstätigkeit entsprechend seinen Zielen anpasst, wäre die Individualbesteuerung als ökonomisch effizient anzusehen. Aus dieser Überlegung wird auch die Kritik am Ehegattensplitting abgeleitet, dass im Rahmen eines Ehegattensplittings eine womöglich exzessive Grenzsteuerbelastung die eigenständige Erwerbstätigkeit des Zweitverdieners unattraktiv macht. Vergleichbare Überlegungen greifen auch im Hinblick auf eine Ausdehnung des Ehegattensplittings auf Familien zu einem Familientarifsplitting. Ein solches würde im Sinne einer horizontalen Umverteilung die steuerliche Entlastung mit steigender Kinderzahl herbeiführen, während dagegen insbesondere die Schaffung einer Barriere für Frauenerwerbsarbeit, die Degressionswirkung und die Abhängigkeit der Entlastung von steuerpflichtigem Einkommen eingewendet wird.<sup>583</sup> Die Gewichtung dieser Argumente ist letztlich eine ideologische bzw politische Frage. Im Folgenden soll daher lediglich der Versuch einer **verfassungs- und steuerrechtlichen Beurteilung** unternommen werden.

#### 2. Theoretische Rechtfertigung von Ehegatten- und Familiensplitting

Die Ehe als Erwerbsgemeinschaft und insbesondere die **geminderte finanzielle Leistungsfähigkeit eines Allein- oder Hauptverdieners** finden im gegenwärtigen österreichischen Steuersystem keine besondere Berücksichtigung. Dieses – auch international durchaus übliche<sup>584</sup> – System der Individualbesteuerung im Rahmen einer progressiven Einkommenbesteuerung bewirkt zwar annähernd gleiche Besteuerung im Hinblick auf die Besteuerung von (verheirateten) Paaren im gemeinsamen Haushalt und alleinstehenden Steuerpflichtigen, führt aber einerseits zu keiner Berücksichtigung der »Synergieeffekte« gemeinsamer Haushalte gegenüber Einzelhaushalten (»**Haushaltersparnis**«),<sup>585</sup> andererseits zu **Verzerrungen zwischen verschiedenen Haushalten mit**

582 Dazu *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I (1993) 398.

583 Für eine Übersicht über »Pros und Cons« des Familiensplittings und anderer familienpolitischer Modelle siehe zB *Festl/Lutz/Schratzenstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 17 ff.

584 Für einen rezenten Überblick siehe *Newman*, Taxation of Households: A Comparative Study, Wake Forest University Research Paper Series in Legal Studies (May 6, 2010); siehe weiters auch *Ault*, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (1997) 270 ff.

585 Dazu zB *Lang*, Familienbesteuerung, StuW 1983, 103 (115).

gleich hohem Einkommen je nach Einkommensverteilung zwischen den (verheirateten) Partnern.<sup>586</sup>

Der Verzerrung zwischen verschiedenen Haushalten mit gleich hohem Einkommen je nach Einkommensverteilung zwischen den verheirateten Partnern wird beispielsweise durch das **deutsche System des »Ehegattensplittings« nach §§ 26, 26b dEStG** entgegen gewirkt, das – entsprechend Art 6 GG – davon ausgeht, dass die Ehe eine **Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft** ist.<sup>587</sup> Das Ehegattensplitting geht auf ein Grundsatzurteil des deutschen Bundesverfassungsgerichts zurück<sup>588</sup> und wird in der deutschen Literatur durchwegs als sachgerecht beurteilt.<sup>589</sup> Nach diesem – kinderunabhängigen, aber auf Ehegatten beschränkten<sup>590</sup> und typisierend von der intakten Durchschnittsehe und einer entsprechenden Wirtschaftsgemeinschaft ausgehenden<sup>591</sup> – Verfahren wird zunächst die Hälfte des insgesamt von beiden Ehegatten zu versteuernden Einkommens ermittelt und darauf der progressive Einkommensteuertarif angewendet; das Zweifache des so ermittelten Steuerbetrages stellt sodann die tarifliche Einkommensteuer dar (§§ 26 ff, § 32a Abs 5 dEStG). Dieses Verfahren führt einerseits zu einer **doppelten Wirkung des tariflichen Grundfreibetrages**, andererseits zu einer **Beschränkung**

**der Progression auf das halbe Einkommen;**<sup>592</sup> die Entlastung ist somit bei steigender Differenz der Einzeleinkünfte – im Extremfall somit der Alleinverdienerehe – am höchsten, worin einerseits eine berechnete Berücksichtigung des höchsten Entlastungsbedarfs,<sup>593</sup> andererseits auch eine gesellschaftspolitisch unerwünschte, implizite Förderung der »Hausfrauenehe« erblickt wird.<sup>594</sup> Gegen eine steuerliche Berücksichtigung der **Ehe als bloß »potenzielle Elternschaft«** richten sich angesichts der demografischen und gesellschaftlichen Entwicklung freilich auch (rechtspolitische) Argumente.<sup>595</sup>

Umgekehrt bringt das deutsche Bundesverfassungsgericht letztlich zum Ausdruck, dass nur das Ehegattensplitting letztlich **Entscheidungsfreiheit bei der Aufgabenverteilung von Mann und Frau in der Ehe** gewährleiste.<sup>596</sup> Denn die Entscheidung, welcher der Ehepartner in welchem Umfang zur Erwirtschaftung des gemeinsamen, den Lebensunterhalt sichernden Einkommens beiträgt, steht im freien Ermessen der Ehegatten und muss von staatlichen und damit auch von steuerrechtlichen Regelungen unbeeinflusst bleiben; Gleiches gilt für die Entscheidung für oder gegen Kinder.<sup>597</sup> Ergänzend, wenngleich für die Rechtsfertigung des Ehegattensplittings nicht entscheidend, »kann dieses auch als typisierende Besteuerung nach den bestehenden Unterhaltsverpflichtungen betrachtet werden, die ebenfalls eine hälftige Aufteilung des Einkommens zum Gegenstand haben (sog. unterhaltsrechtlicher Halbtteilungsgrundsatz)«. <sup>598</sup> Das Ehegattensplitting wird – zumindest für die Fälle der Gütergemeinschaft bzw des in Deutschland gesetzlichen Normalfalls der Zugewinnngemeinschaft – als **verfassungsrechtlich angemessen bzw haltbar** angesehen, zumal nach diesem Grundmodell das ganze während der Ehe erzielte wirtschaftliche Ergebnis auf der gleichwertigen Mitwirkung der Eheleute beruht, worin diese – nach den zu akzeptierenden Vorstellungen der Eheleute – auch bestehen mag (sog »**partnerschaftliche Eheauffassung**«).<sup>599</sup>

586 Mit *Bittker*, Federal Income Taxation and the Family, 27 Stan. L. Rev. 1389 (1389 ff) (1975), lässt sich freilich konstatieren, dass es in einem System der progressiven Einkommenbesteuerung nicht möglich ist, sowohl Gerechtigkeit im Verhältnis zwischen der Besteuerung von Paaren und Alleinstehenden einerseits und Paaren mit selbem Haushaltseinkommen andererseits zu erreichen; ebenso auch *Ault*, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis (1997) 272.

587 Siehe nur *Jachmann/Liebl*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2009).

588 BVerfG 17. 1. 1957, 1 BvL 4/54, BStBl 1957 I 193.

589 Siehe nur *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I (1993) 392 ff; *Vogel*, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, 210 (201 ff); *Kirchhof*, Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, 2792 (2792 ff); *Richter/Steinmüller*, Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz, FR 2002, 812 (812 ff); *Kirchhof*, Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, ZRP 2003, 73 (73 ff); *Jachmann/Liebl*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2009); kritisch zB *Sachsofsky*, Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, 1896 (1896 ff); für einen Überblick siehe auch *Kristen*, Familienbesteuerung (2000) 231 ff. Ausführlich und zusammenfassend *Dornbusch*, Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland, IFST-Schrift 460 (2010).

590 Die deutsche höchstgerichtliche Rechtsprechung erachtete in der Vergangenheit den Ausschluss von – gleichgeschlechtlichen, eingetragenen – Lebenspartnerschaften vom Splittingverfahren als verfassungskonform; siehe zB BVerfG 26. 11. 1985, 1 BvR 416/86, HFR 1986, 424; BFH 27. 10. 1989, III R 205/82, BStBl 1990 II 294; BFH 26. 1. 2006, III R 51/05, BStBl 2006 II 515 (Verfassungsbeschwerden anhängig zu Az 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07).

591 Siehe nur BVerfG 3. 11. 1982, 1 BvR 620/79, BStBl 1982 II 717; BVerfG 17. 10. 1984, 1 BvR 527/80, BVerfGE 68, 143.

592 *Winhard*, Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion, DStR 2006, 1729 (1730).

593 Dazu *Winhard*, Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion, DStR 2006, 1729 (1730).

594 Dazu *Sachsofsky*, Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, 1896 (1896 ff).

595 Vgl *Pfab*, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, ZRP 2006, 212 (212 ff).

596 BVerfG 3. 11. 1982, 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfGE 61, 319; BVerfG 10. 11. 1998, 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216; weiters zB *Kirchhof*, Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, 2792 (2794); *Kirchhof*, Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, ZRP 2003, 73 (73 ff).

597 *Jachmann/Liebl*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2009).

598 *Jachmann/Liebl*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2009).

599 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup> (2000) 377 ff mN.

Demgegenüber hat sich der österreichische Gesetzgeber mit dem EStG 1972 für ein System der **Individualbesteuerung** entschieden, sodass in Österreich der Umstand der Ehe (und auch der Partnerschaft) historisch lediglich über den **Alleinverdienerabsetzbetrag** rudimentär berücksichtigt und auch diese rudimentäre Berücksichtigung – verfassungskonform<sup>600</sup> – durch das BBG 2011<sup>601</sup> beseitigt wurde. Allerdings scheint eine Übertragung der das Ehegattensplitting fordernden Argumentation zum deutschen Steuerrecht auch auf das österreichische Recht im Grundsatz übertragbar: Zwar ist der gesetzliche Güterstand in Österreich die **Gütertrennung** nach § 1233 ABGB, sodass die Eheschließung nichts an der Vermögensposition der Brautleute ändert und jeder Ehegatte Eigentümer seiner Sachen und Träger seiner Rechte bleibt, unter Lebenden und von Todes wegen nur für sich allein erwirbt und nicht für Schulden, die der andere Ehegatte eingeht, haftet; dies ist auch sinngemäß auf eingetragene Partner anzuwenden (§ 1217 Abs 2 ABGB). Allerdings ändern zahlreiche **vermögensrechtliche Regeln** diesen Befund: So enthält insbesondere der Anspruch auf Abgeltung der Mitwirkung im Erwerb des anderen Ehegatten (§ 98 ABGB) Elemente eines »Zugewinnausgleichs« und die Regeln über die nacheheliche Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse (§§ 81 ff EheG) solche einer »Errungenschaftsgemeinschaft«,<sup>602</sup> die der deutschen Zugewinnngemeinschaft ähnlich sind. Aufgrund dieser Normen kann daher auch die Ehe bzw eingetragene Partnerschaft in Österreich durchaus der in Deutschland typisierend angenommenen Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft verglichen werden.

Folgt das Ehegattensplitting in seiner theoretischen Rechtfertigung primär aus dem Vorliegen einer **Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft**, besteht seine Weiterentwicklung unter Einbeziehung der Kinder als **Unterhalts- und Verbrauchsgemeinschaft** zu einem **Familienplitting**, in das auch alleinerziehende Eltern einzubeziehen wären. Die **Familie als Unterhaltsgemeinschaft** wird im österreichischen Steuersystem derzeit im Wesentlichen nur indirekt über steuermindernde Absetzbeträge angesprochen, wenngleich durch den Kindesunterhalt die **finanzielle Leistungsfähigkeit der Eltern** zweifelsfrei vermindert wird. Während das **Familienrealplitting** die wechselseitigen Unterhaltungspflichten als abzugsfähige Positionen berücksichtigt und damit die Wirklichkeit der Einkommensumverteilung im Familienverband am genauesten abzubilden vermag,<sup>603</sup>

knüpft das **Familientarifsplitting** (»**Familienplitting**«) den tariflichen Splittingvorteil an diejenigen Tatsachen, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindern. Ein Familientarifsplitting in Form der Verteilung des Familieneinkommens auf alle Familienmitglieder würde freilich nicht lediglich auf die – verfassungsrechtlich zu berücksichtigende – kindbedingte Leistungsfähigkeitsminderung der Eltern abstellen, sondern unter Berücksichtigung der Verbrauchsgemeinschaft darüber hinausgehen.<sup>604</sup>

Als rechtstheoretisches Vorbild für ein solches Familienplitting wird stets auf das überaus **erfolgreiche französische System des Familienplittings** verwiesen, das – eingebettet in außersteuerliche Begleitmaßnahmen – zusätzlich die Anzahl der Kinder berücksichtigt und auf eine gleichzeitige Steigerung der Frauenerwerbstätigkeit und der Fertilität abzielt.<sup>605</sup> Auch in der deutschen wissenschaftlichen Diskussion wird das **Familienplitting als gerechteste Form der Familienbesteuerung** intensiv gefordert.<sup>606</sup> So hat etwa *Merkt* konstatiert,

»[d]er Steuerstaat [habe], solange er bei der Einkommensteuer an einem progressiven Tarif festhält, Ehe und Familie ein Verfahren anzubieten, welches das gemeinsam zu versteuernde Einkommen den Familienangehörigen nach Köpfen zurechnet (Ehegatten- und Familienplitting)«.<sup>607</sup>

milienbesteuerung, FR 1992, 789 (795 ff); *Winhard*, Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion, DStR 2006, 1729 (1732 mwN).

604 *Jachmann/Liebl*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2013). Vgl auch *Kristen*, Familienbesteuerung (2000), 231 ff.

605 Für eine rechtsvergleichende Übersicht zwischen Deutschland und Frankreich siehe *Wrohlich/Dell/Baclet*, Steuerliche Familienförderung in Frankreich und Deutschland, DIW Wochenbericht Nr. 33/2005, 479 (479 ff); für eine kritische Analyse aus österreichischer Sicht siehe aber auch *Rossmann/Muhr*, Familienplitting – Verfestigung des traditionellen Familienmodells mit verteilungspolitischer Schiefelage, 31 WISO 2008/2, 85 (85 ff). Siehe zum französischen System auch *Lari*, Sharing Alike: French Family Taxation as a Model for Reform, 37 *Duquesne L. Rev.* 207 (207 ff) (1999); *Dowd*, Envisioning Work and Family, 26 *Harv. J. Leg.* 311 (311 ff) (1989); allgemein *Kaplow*, Optimal Distribution and the Family, 98 *Scand. J. Econ.* 75 (75 ff) (1996).

606 Befürwortend zB *Di Fabio*, Der Schutz von Ehe und Familie: Verfassungsentscheidung für eine vitale Gesellschaft, NJW 2003, 993 (998 m FN 41); *Pfab*, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familienplitting, ZRP 2006, 212 (212 ff); *Seiler*, Grundzüge eines öffentlichen Familienrechts (2008) 97; *Merkt*, Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, DStR 2009, 2221 (2226); ablehnend zB *Vorwold*, Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung, FR 1992, 789 (794).

607 *Merkt*, Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, DStR 2009, 2221 (2226).

600 VfGH 29.9.2011, G 27/11.

601 BGBl I 2010/111 (Neufassung des § 33 Abs 4 Z 1 EStG).

602 *Fucik* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON 1.00 § 1233 Rz 3.

603 Dazu zB *Lang*, die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1981/88) 653 ff; *Lang*, Familienbesteuerung, StuW 1983, 103 (123 ff); *Vorwold*, Neuorientierung der Ehe- und Fa-

In diesem Sinne hat auch der **Deutsche Juristentag 2006** folgenden Beschluss gefasst:

»Die Familie ist als Gemeinschaft zu behandeln, in welche das Erwerbshandeln der Eltern eingebunden ist. Folgerichtige Konsequenz ist eine Familienbesteuerung mit Splittingeffekt.«<sup>608</sup>

Dies lässt sich auch verfassungsrechtlich rechtfertigen: Hinter dem Gedanken des Familiensplitting steht freilich nicht (primär) das Vorliegen einer Erwerbsgemeinschaft, sondern das Vorliegen einer Verbrauchsgemeinschaft.<sup>609</sup> Da alle Familienmitglieder am Einkommen der Erwerbstätigen durch gemeinsamen Verbrauch partizipieren, soll dies auch steuerlich nachvollzogen werden:

»Dem Verbrauch des von den Eltern Erwirtschafteten für die Familie soll der Vorrang zukommen vor der Verwendung für die Finanzierung der Allgemeinheit via Steuer, und dies nicht nur im Bereich des Existenzminimums, sondern jenseits dessen in dem Umfang, in dem der Progressionsnachteil der Eltern gegenüber einer gleichmäßigen Verteilung des Einkommens auf alle Familienmitglieder der Finanzierung allgemeinstaatlicher sozialer Belange dient.«<sup>610</sup>

Diesem Ansatz – Familie vor Progression – liegt somit die Überlegung zu Grunde, dass die durch den progressiven Steuertarif zum Ausdruck kommende Systemscheidung des Gesetzgebers, wonach ein höheres Einkommen und eine dadurch bedingte höhere Steuerpflicht einen Indikator für eine erhöhte soziale Verantwortung darstellt, für die Familienbesteuerung in Form des Splittings eine insoweit reduzierte soziale Verantwortung der erwerbstätigen Eltern impliziert, als in der Verbrauchsgemeinschaft auch nicht erwerbstätige Familienangehörige leben, für die das Einkommen vorrangig zu verwenden ist:

»Wie durch ein höheres Einkommen eine entsprechend höhere soziale Verantwortung für die Allgemeinheit zum Ausdruck kommt, die über eine durch den Einkommensteuertarif bedingte progressiv höhere Steuerbelastung wahrgenommen wird, so kann auch eine bereits auf anderem Wege als durch Steuerzahlung wahrgenommene soziale Verantwortung ei-

nen Abbau von Progressionsnachteilen als leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung rechtfertigen.«<sup>611</sup>

In einer typisierenden Betrachtung geht das Konzept des Familiensplittings daher davon aus, dass die Eltern – bzw. bei Getrenntlebenden der alleinerziehende Elternteil – die Verantwortung für ihre minderjährigen Kinder wahrnehmen und bereits dadurch unmittelbar einen Beitrag zum Gemeinwohl leisten, dies daher »nicht zusätzlich via Steuerzahlung tun müssen, konkret durch eine höhere Progression«.<sup>612</sup> Das Familiensplitting betont damit die **Subsidiarität der Verantwortung für die staatliche Allgemeinheit gegenüber der Verantwortung für die eigene Familie**. Es wird im deutschen Steuerrecht überwiegend auch als verfassungskonform<sup>613</sup> oder sogar verfassungsrechtlich geboten<sup>614</sup> erachtet, wenn gleich eine über die Unterhaltsberücksichtigung hinausgehende Familienförderung durch die vollständige **Einbeziehung von Kindern in das Familiensplitting** mit dem Divisorfaktor 1 – und damit eine gleichförmige Beteiligung am Einkommen der Eltern – trotz des Bestehens der familiären Wirtschafts- und Verantwortungsgemeinschaft auch als problematisch angesehen wird.<sup>615</sup>

### 3. Konkrete Ausgestaltung und Kosten eines Familiensplittingsystems

Bei der Ausgestaltung eines Familiensplittingsystems sind mehrere Parameter zu berücksichtigen. Dazu gehören etwa die Definition der Familie, die Gewichtung der Familienmitglieder für die Divisorenermittlung und die mögliche Deckelung der Begünstigungen. In der wissenschaftlichen Diskussion wird vor allem auf das französische Modell der **Haushaltsbesteuerung nach dem sogenannten gewichteten Pro-Kopf-Einkommen** Bezug genommen, das teilweise unter dem Blickwinkel der horizontalen Steuergerechtigkeit als ideales System angesehen wird. Grob gesprochen berücksichtigt das Konzept des gewichteten Pro-Kopf-Einkommens (»Familiensplitting«) die Tatsache, dass der **finanzielle Aufwand zur Er-**

608 66. Deutscher Juristentag, Stuttgart 2006, Abt. Steuerrecht, Beschluss Nr. 13a.

609 Merkt, Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, DStR 2009, 2221 (2222 und 2226); Jachmann/Liebl, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2013 f).

610 Jachmann/Liebl, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2013); siehe auch Merkt, Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, DStR 2009, 2221 (2222 und 2226).

611 Jachmann/Liebl, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2013 f).

612 Jachmann/Liebl, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2014).

613 Richter/Steinmüller, Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz, FR 2002, 812 (815 mwN); Jachmann/Liebl, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2014 mwN); vgl. aber auch die Diskussion bei Vogel, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, 210 (225 f).

614 Merkt, Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, DStR 2009, 2221 (2224 f).

615 Ebenso Winhard, Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion, DStR 2006, 1729 (1732); siehe zB auch Vogel, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, 210 (225 mwN).

haltung eines gewissen Lebensstandards zwar mit der Anzahl der Personen zunimmt, aber schwächer als proportional. Ein Alleinstehender kann etwa so »gut« leben wie eine vierköpfige Familie mit dem 2 bis 3-fachen Einkommen. Praktisch wird das gewichtete Pro-Kopf-Einkommen ermittelt, indem jedem Familienmitglied ein Gewichtungsfaktor, der kleiner oder höchstens eins ist, zugeordnet wird und das **gesamte Familieneinkommen durch die Summe dieser Gewichtungsfaktoren** dividiert und nach den Faktoren den Familienmitgliedern zugeordnet und der tariflichen Besteuerung unterworfen wird.

**Frankreich** wird stets als familienpolitisches »Musterland« angeführt. In Frankreich wird – ebenso wie in Deutschland – eine Tarifsplittungsmethode zur Berechnung der Steuerschuld herangezogen, wobei nicht nur Ehepaare, sondern auch Kinder einbezogen werden, also ein **Familiensplittungssystem** (»quotient familial«) verwirklicht wird. Kinder werden dabei mit einem Faktor von 0,5 im Splittingfaktor berücksichtigt, der sich ab dem dritten Kind auf 1 verdoppelt. Die Höhe des Splittingfaktors orientiert sich an den Grenzkosten jedes Kindes, die empirischen Untersuchungen zufolge für dritte und weitere Kinder aufgrund von Mehrkosten für Unterkunft, Babyausstattung und dergleichen überproportional zunehmen.<sup>616</sup> Zugleich wird die Verdoppelung des Splittingfaktors ab dem dritten Kind auch als Verwirklichung der explizit angestrebten Förderung von Mehrkindfamilien durch die französische Politik verstanden.<sup>617</sup> Aufgrund der Progression steigt die Höhe der Steuerentlastung auch beim Familiensplitting mit zunehmendem Einkommensniveau an. Der Steuervorteil ist aber der Höhe nach begrenzt, und zwar im Jahr 2010 mit je € 2.336 für die ersten beiden Kinder und € 4.040 für jedes Weitere. Auch die Höhe der steuerlichen Entlastung von Alleinerziehenden, die verglichen mit jedem verheirateten Elternteil Anspruch auf einen zusätzlichen halben Faktor haben (1,5 statt 1), ist gedeckelt. Ergänzt wird die finanzielle Entlastung von Familien in Frankreich im Rahmen des Systems der Haushaltsbesteuerung durch weitere monetäre Transfers und Absetzbeträge.<sup>618</sup> Hinzu tritt unter anderem ein umfassendes Angebot externer Kinderbetreuung. Festl/Lutz/Schratzenstaller folgern für das französische System:

*»Der gezielten Entlastung von Mehrkindfamilien liegt die Annahme zugrunde, dass die Entscheidung*

*für dritte und weitere Kinder primär auf Basis ökonomischer Überlegungen gefällt wird. Eine überproportionale Entlastung von Familien mit mindestens drei Kindern steht demnach ganz im Zeichen der französischen Tradition pronatalistischer Familienpolitik, die durch politische Intervention eine Erhöhung der Geburtenzahlen bezweckt. [...]*

*Im Gegensatz zu einer idealtypisch konservativen Politik ist jedoch nicht nur die Erhöhung der Fertilitätsrate erklärtes Ziel französischer Familienpolitik. Gleichzeitig stellt die Erwerbstätigkeit beider Elternteile ein zentrales Politikanliegen dar. Anders als deutsche und österreichische Familienpolitik, die auf Basis des männlichen Ernährermodells konzipiert ist, beabsichtigt französische Politik, auch das Arbeitspotential von Frauen auszuschöpfen. Ausdruck dieser familienpolitischen Agenda ist das Angebot externer Kinderbetreuung in Frankreich, das unvergleichlich höher ist als in allen anderen konservativen Staaten. Die Ausgaben für Kinderbetreuung machen in Frankreich rund 1,5% des BIP aus, was mehr skandinavischem Niveau entspricht als jenem Deutschlands oder Österreichs. Dennoch übersteigt die Nachfrage nach öffentlichen Kinderbetreuungsplätzen, deren Preis am Einkommensniveau der Eltern festgemacht wird, nach wie vor das Angebot. [...] So scheint das Eigentümliche der französischen Familienpolitik weniger das Familiensplitting als vielmehr die besondere Förderung von Mehrkindfamilien zu sein. Deren überproportionale Entlastung wird sowohl durch das Einkommensteuersystem, Transfer- und Absetzbeträge, Höhe und Dauer der Ersatzleistungen während der Babypause als auch durch die Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten betrieben.«<sup>619</sup>*

Die Freiheitliche Partei Österreichs (FPÖ) hat durch einen Initiativantrag im Nationalrat<sup>620</sup> ein konkretes **Modell eines österreichischen Familiensplittung** als §§ 33a bis 33f EStG vorgeschlagen, das Benachteiligungen verhindern und Familien explizit fördern soll und als optionale Alternative zum bisherigen Recht gestaltet ist.<sup>621</sup> Es berücksichtigt dabei die kritische Diskussion im Schrifttum und die offensichtlichen Schwächen der ver-

616 Siehe dazu ausführlich Festl/Lutz/Schratzenstaller, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 60.

617 Festl/Lutz/Schratzenstaller, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 60.

618 Siehe ausführlich Festl/Lutz/Schratzenstaller, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 60f.

619 Festl/Lutz/Schratzenstaller, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 61f.

620 Siehe den Initiativantrag 1214/A XXIV. GP.

621 Nach der Begründung des Initiativantrags 1214/A XXIV. GP. sollen es die vorgeschlagenen Änderungen »Familien ermöglichen, wahlweise zur weiterhin möglichen Individualbesteuerung, eine Besteuerung des Familieneinkommens nach ihrem gewichteten Pro-Kopf-Einkommen in Anspruch zu nehmen, was sicherstellt, dass sie etwa gleich besteuert werden wie Alleinstehende gleicher finanzieller Leistungsfähigkeit«.



schiedenen Alternativmodelle.<sup>622</sup> Ziel des Vorschlages ist es primär, die im derzeitigen Steuerrecht bestehende **Benachteiligung von Familien mit Kindern** bei der Bemessung der Lohn- und Einkommensteuer zu beseitigen. Diesbezüglich macht die Begründung zum Initiativantrag folgendes **Gerechtigkeitsargument** geltend:

*»Im österreichischen Steuerrecht ist heute dieses Prinzip der horizontalen Steuergerechtigkeit grob verletzt. Da die finanzielle Lage eines Steuerzahlers nicht nur von seinem Einkommen sondern auch von seinen Unterhaltsverpflichtungen abhängt, ist das jetzige System der Individualbesteuerung eine grobe Verletzung des Prinzips Besteuerung nach Leistungsfähigkeit.*

*Wenn ein Alleinstehender mit einem Jahreseinkommensteuer von 11.000,- Euro überhaupt keine Lohnsteuer zahlt, ein Alleinerhalter einer vierköpfigen Familie bei 22.000,- Euro Jahreseinkommen (also 6.000,- Euro pro Person) hingegen ca. 3.000,- Euro jährlich an Lohnsteuer zu zahlen hat (Kinderabsetzbetrag schon berücksichtigt), so kann von einer Besteuerung nach Leistungsfähigkeit keine Rede mehr sein.*

*Ein progressiver Steuertarif muss daher, um offensichtliche Ungerechtigkeiten zu vermeiden, so angewandt werden, dass Familien in gleicher wirtschaftlicher Lage, d.h. Familien, die sich annähernd den gleichen Lebensstandard leisten können, unabhängig von der Haushaltsgröße den gleichen Prozentsatz ihres Einkommens als Steuer abführen.«<sup>623</sup>*

Zusätzlich zu diesem Ansatz der Steuergerechtigkeit führt die Begründung zum Initiativantrag die – auch vom VfGH betonte<sup>624</sup> – **bevölkerungs- und sozialpolitische Komponente** ins Treffen:

*»Zusätzlich zu der grundsätzlichen Forderung nach Steuergerechtigkeit sprechen noch weitere wichtige Gründe für das vorgeschlagene optionale Splittingmodell. Familien, besonders kinderreiche, sind nicht nur durch das bestehende System der Individualbesteuerung benachteiligt, sondern zusätzlich dadurch, dass sie als Folge unseres umlagefinanzierten Pensionsystems zu einem großen Teil die zukünftigen Pensionen der kinderlosen Personen zu finanzieren haben. Eltern tragen den größten Teil der Kinderkosten, der ‚Nutzen‘ jedoch (die von den Kindern später gezahlten Pensionsbeiträge) kommen unabhängig von*

*der Kinderzahl, allen zugute. Das Zusammentreffen dieser Umverteilung mit der beschriebenen Diskriminierung der Familien bei der Lohn- und Einkommensteuer bedeutet insbesondere für mittelständische Familien, dass mehrere Kinder heute in Österreich zu einem drastischen Wohlstandsverlust führen. Anders ausgedrückt: Die Entscheidung für Kinder wird heute insbesondere im Bereich mittelständischer Personen mit einer drastischen Strafsteuer belegt. Der vorgeschlagene Gesetzesentwurf kann dieses Problem zwar nicht gänzlich lösen, wohl aber einen ersten wichtigen Beitrag zur Linderung der beschriebenen Ungerechtigkeiten leisten.«<sup>625</sup>*

Zudem beruft sich der Initiativantrag auch auf das – in der deutschen theoretischen Diskussion hervorgehobene<sup>626</sup> – **Subsidiaritätsprinzip**:

*»Schließlich spricht noch ein dritter Grund für die Einführung des geplanten Splittingmodells. Familien sollten im Sinne des Subsidiaritätsprinzips das Recht haben, über ihre Angelegenheiten selbst zu bestimmen und nicht durch den Staat zu bestimmten Lebensmodellen gedrängt werden. Genau dieses geschieht aber heute, wenn ein bestimmtes Familieneinkommen sehr viel höher besteuert wird, wenn es von einem Alleinverdiener stammt als wenn es zu gleichen Teilen von beiden Partnern stammt.«<sup>627</sup>*

Nach dem Initiativantrag soll – unter ausdrücklicher Bezugnahme auf das französische Splittingmodell – in einem ersten Schritt ein **Splittingssystem für Familien ab zwei Kindern**, also für »den von den beschriebenen Ungerechtigkeiten am stärksten betroffenen Personenkreis, Paare und Alleinerzieherinnen/Alleinerzieher mit zwei oder mehr unversorgten Kindern«,<sup>628</sup> eingeführt werden, um die Belastung für das Budget bei der Einführung gering zu halten. Letztgenannter Überlegung ist es auch geschuldet, dass der Initiativantrag eine Deckelung der pro Person erzielbaren Steuerersparnis vorsieht. Ein solches **Abgehen von der Individualbesteuerung** wäre im Grundsatz auch verfassungsrechtlich unbedenklich.<sup>629</sup>

625 Siehe die Begründung zum Initiativantrag 1214/A XXIV. GP.

626 Dazu Kapitel IV.A.

627 Siehe die Begründung zum Initiativantrag 1214/A XXIV. GP.

628 Siehe die Begründung zum Initiativantrag 1214/A XXIV. GP.

629 So hat der VfGH bereits 1958 zur früheren, 1973 abgeschafften österreichischen Haushaltsbesteuerung Folgendes ausgesprochen: »Der Verfassungsgerichtshof lehnt die Auffassung ab, daß der Gesetzgeber gehalten wäre, das Einkommensteuerrecht nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung zu gestalten. Ein solcher Grundsatz ist weder verfassungsrechtlich verankert noch ist er aus tragenden Gedanken der verfassungsrechtlichen Ordnung ableitbar. Der Gesetzgeber ist daher bei der gegebenen Verfassungsrechtslage berechtigt an der Haushaltsbesteuerung festzuhalten,

622 Für eine Übersicht über »Pros und Cons« des Familiensplittings und anderer familienpolitischer Modelle siehe zB Festl/Lutz/Schratzenstaller, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 17 ff.

623 Siehe die Begründung zum Initiativantrag 1214/A XXIV. GP.

624 Siehe oben Kapitel I.

Der Vorschlag eines österreichischen Familiensplittings knüpft zunächst typisierend an die **sozialpsychologische und lebensreale Prägestkraft der Ehe und der daraus hervorgehenden Familie** an und eröffnet den (optionalen) Einstieg in ein Familiensplitting bei verheirateten Paaren mit zumindest zwei haushaltszugehörigen, minderjährigen (leiblichen oder adoptierten) Kindern. Die **Ehe als Anknüpfungspunkt** reflektiert den Umstand, dass »in der christlich-abendländischen Kulturtradition [...] die Ehe die allgemein anerkannte und gewollte Partnerschaftsform für das Zusammenleben von Mann und Frau [ist] und [...] solchermaßen in der Rechtsordnung eine hervorgehobene Stellung unter den verschiedengeschlechtlichen Partnerschaftsformen [genießt]«,<sup>630</sup> was insbesondere einen Ausschluss jener Partnerschaften rechtfertigt, die sich bewusst gegen die Ehe als mögliche Partnerschaftsform entscheiden. Für **geschiedene oder getrennt lebende Eltern** ist im Vorschlag eines österreichischen Familiensplittings zudem eine Regelung vorgesehen, die durch eine Kombination des Familiensplittings unter steuerlicher Berücksichtigung tatsächlich bezahlter Unterhaltsleistungen im Effekt zu einer gleichen steuerlichen Behandlung führt wie im Fall gemeinsam lebender und wirtschaftender Paare. Eine vergleichbare Lösung könnte für den Fall der **Wiederverheiratung** vorgesehen werden, wenn die Kinder im Haushalt des wiederverheirateten Partners leben, der Unterhalt aber finanziell vom anderen leiblichen Elternteil bestritten wird.

Hinsichtlich der **technischen Handhabung des Splittings** spricht § 33a Abs 1 EStG-E davon, dass Familien berechtigt sind, »ihr Haushaltseinkommen gewichtet nach § 33b Abs. 2 auf die Anzahl der Haushaltsangehörigen zu verteilen und die Steuersätze (§ 33) auf die so ermittelten gewichteten Teileinkommen anzuwenden«. Damit bleibt unklar, wie der tarifliche Grundfreibetrag zu behandeln ist. Dem freiheitlichen Modell liegt aber – wie sich interpretativ aus § 33b und § 33c EStG-E ergibt – offenbar das Vorbild des französischen Familiensplittings zu Grunde und folgt damit bei nicht getrennt lebenden Ehepartnern folgendem **Berechnungsmodus**:

1. Ermittlung des sog **Teileinkommens** aus dem gesamten Haushaltseinkommen (§ 33b Abs 33 EStG-E), dh der Summe der Bemessungsgrundlagen aller Haushaltsangehörigen (zzgl geltend gemachte Kinderfreibeträge und Kinderbetreuungskosten; (§ 33b Abs 1 EStG-E), wobei sich der Splittingdivisor als Summe

der Splittingfaktoren ergibt; der Faktor beträgt für erwerbstätige Erwachsene 1,0 (Einkommen > € 6.000), für nichterwerbstätige Erwachsene 0,6 (Einkommen ≤ € 6.000) und je Kind 0,5 (§ 33b Abs 1 iVm § 333f EStG-E). Teileinkommen = Haushaltseinkommen / Splittingdivisor

2. Anwendung des gegenwärtigen **Einkommensteuertarifs** (§ 33 Abs 1 EStG) auf das Teileinkommen (§ 33c Abs 1 EStG-E), wobei Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag außer Ansatz bleiben, also nicht steuermindernd berücksichtigt werden (§ 33c Abs 2 EStG-E).
3. Ermittlung der Einkommensteuer des Haushaltes durch **Multiplikation** der gemäß Schritt 2 auf das Teileinkommen entfallenden Steuer mit dem Splittingdivisor (§ 33c Abs 1 EStG-E).

*Beispiel: Alleinverdiener mit Ehefrau und 2 Kindern, jährliches Haushaltseinkommen € 40.000. Der Splittingdivisor beträgt 2,6 (1 + 0,6 + 0,5 + 0,5 = 2,6), das Teileinkommen daher € 40.000/2,6 = € 15.384. Daraus lässt sich eine Einkommensteuer auf das Teileinkommen iHv 36,5% des den Grundfreibetrag von € 11.000 übersteigenden Betrages, also rund € 1.600 ermitteln, woraus sich eine Einkommensteuerschuld des Haushaltes von € 4.160 (€ 1.600 mal 2,6) ergibt. Eine Deckelung des Vorteils erfolgt nicht, da die Tarifsteuer etwa € 9.500 betragen würde (dh Steuer nach § 33 Abs 1 EStG iHv € 11.600, abzgl Kinderabsetzbetrag iHv € 1.401 abzgl Alleinverdienerabsetzbetrag iHv € 669), womit die Ersparnis geringer wäre als € 16.000 (§ 33e EStG-E).*

Eine **alternative Berechnungsmethode**, die auch im deutschen Ehegattensplitting gebraucht wird, wissenschaftlich als (allein) »richtig« angesehen wird<sup>631</sup> und gleichfalls im Wortlaut des § 33a Abs 1 EStG-E – wenn auch nur schwerlich in jenem von § 33c EStG-E – Deckung finden würde, liefe hingegen darauf hinaus, nicht die Steuer auf das Teileinkommen zu berechnen und anschließend mit dem Splittingdivisor zu multiplizieren, sondern jedem Familienmitglied dem ihm zukommenden Teil des Haushaltseinkommens zuzuweisen und darauf den Steuertarif anzuwenden. Dadurch würde jedes Familienmitglied isoliert Anspruch auf den tariflichen Grundfreibetrag haben und damit die Familie wie mehrere Steuerpflichtige mit gleich hohem Einkommen behandelt werden.<sup>632</sup> In obigem Beispiel ergäbe sich daher

wenn er nur vermeidet, wirtschaftlich gleiche Gruppierungen ungleich zu behandeln.« Siehe VfGH 29.3.1958, G 1/58, VfSlg 3334/1958.

630 Siehe nur Winhard, Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion, DStR 2006, 1729 (1733); ebenso auch Di Fabio, Der Schutz von Ehe und Familie: Verfassungsentscheidung für eine vitale Gesellschaft, NJW 2003, 993 (998).

631 Kristen, Familienbesteuerung (2000) 236 m FN 1069.

632 Siehe auch Kristen, Familienbesteuerung (2000) 236. Dieser Berechnungsmodus liegt offenbar auch den grafischen Darstellungen des »Diskussionspapiers des freiheitlichen Arbeitskreises für Steuergerechtigkeit« zu Grunde. Dieses ist abgedruckt in Kitzmüller, Wir sind Familie! Der freiheitliche Weg zur familienfreundlichsten Gesellschaft (2011) 176 ff.

insgesamt nur eine Steuerschuld von rund € 1.600, nämlich auf das dem Erwerbstätigen zugewiesene Teileinkommen von € 15.384, während die der Ehefrau und jedem Kind zugewiesenen Teileinkommen (rund € 9.230 bzw € 7.692) unterhalb des allgemeinen Grundfreibetrages von € 11.000 zu liegen kämen und daher nicht besteuert würden. Durch einen solchen Berechnungsmodus würde der **tarifliche Grundbeitrag** vervielfacht, da das Haushaltseinkommen auf die Familienmitglieder verteilt und solcherart aliquot der tariflichen Besteuerung unterworfen wird. Dies erscheint zwar wegen der Haushaltsersparnis grundsätzlich nicht erforderlich,<sup>633</sup> lässt sich aber insoweit besondere **Fördermaßnahme zu Gunsten der Familie** begreifen.<sup>634</sup>

Durch die **Berücksichtigung der Kinder** erfolgt zwar ein Ausschluss kinderloser und gleichgeschlechtlicher Partnerschaften, doch soll gerade durch das Abstellen auf zumindest zwei haushaltszugehörige, minderjährige Kinder zum Ausdruck gebracht werden, welche **hohe Bedeutung der Staat dem generationenerhaltenden Nachwuchs** beimisst. Kern des Familiensplittings ist sodann, dass die Einkünfte aller Familienmitglieder in der Zusammenveranlagung zusammengefasst und einem Splittingtarif unterworfen werden, wodurch – in Abkehr von einer bloßen Unterhaltsberücksichtigung – bewusst ein **familienpolitischer Förderungsakzent** gesetzt wird. Im Gegenzug sollen im Rahmen des Familiensplittings weder der Alleinverdiener- noch der Alleinerzieherabsetzbetrag (§ 33c EStG-E) noch die Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten und der Kinderfreibetrag zustehen (§ 33b EStG-E). Demgegenüber greift der Initiativantrag bewusst nicht in das System der übrigen Transferleistungen ein, sondern lässt diese vollkommen unberücksichtigt:

*»Die Familienbeihilfe, und das Kinderbetreuungsgeld sind, wie auch aus den Diskussionen bei ihrer Einführung hervorgeht, eine (sehr unvollständige Abgeltung) der Leistungen, die alle Eltern mit dem Aufziehen der Kinder für die Allgemeinheit erbringen und kein Ausgleich für die steuerliche Benachteiligung von Familien. Sie sind daher im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Problem der Herstellung einer horizontalen Steuergerechtigkeit nicht zu berücksichtigen.«<sup>635</sup>*

633 Kritisch zum derzeitigen deutschen Recht daher Lang, die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1981/88) 631 ff; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>20</sup> (2010) § 9 Rz 848.

634 Siehe auch Kristen, Familienbesteuerung (2000), 231 ff.

635 Siehe die Begründung zum Initiativantrag 1214/A XXIV. GP.

Die gegen ein uneingeschränktes Familiensplitting sprechenden **Bedenken**<sup>636</sup> werden im Initiativantrag durch verschiedene Einzelschriften angesprochen. Dem naheliegenden Einwand, ein Familiensplitting verursache einen **negativen Effekt auf die Erwerbsbeteiligung von Frauen** aufgrund negativer Anreize für die Aufnahme oder Ausdehnung einer Erwerbstätigkeit durch Zweitverdienende, begegnet der Vorschlag durch einen **gestaffelten Splittingfaktor**: Der Splittingfaktor für den Ehepartner soll von **0,6 auf 1,0** angehoben werden (§ 33b Abs 2 EStG-E), sofern dieser ein gewisses Mindesteinkommen erzielt (in Anlehnung an § 33 Abs 4 Z 1 EStG: 6.000 €). Durch die Anhebung des Splittingfaktors und damit des Progressionsvorteils soll offenbar ein **expliziter Akzent gesetzt werden, um die Erwerbstätigkeit beider Ehepartner** zu fördern. Allerdings scheint die Chancengleichheit der Frau im Erwerbsleben weniger ein Problem des Geschlechts als ihrer potenziellen und aktuellen Mutterschaft zu sein.<sup>637</sup> Solcherart hat das Rechtssystem und damit auch der Zugriff des Staates auf Einkommen die Freiheit der Ehegatten zu respektieren, sich für oder gegen Kinder und für oder gegen eine eigenhändige Erziehung zu entscheiden.<sup>638</sup> Im Hinblick auf die Einbeziehung von Kindern in das Familiensplitting geht der Initiativantrag – in Anlehnung an die wissenschaftliche Diskussion<sup>639</sup> und internationale Vorbilder<sup>640</sup> – von einem abgesenkten **Splittingdivisor** (**»Kinderadditive«**) aus, wobei im Entwurf ein Faktor von 0,5 vorgesehen ist (§ 33b Abs 2 EStG-E).

Für geschiedene oder getrennt lebende Ehepartner sieht der Initiativantrag eine Kombination von Tarif- und Realsplitting vor (§ 33d EStG-E). Wird einvernehmlich zur Familienbesteuerung optiert, steht einerseits dem alleinerziehenden Elternteil ein Gewichtsfaktor

636 Siehe auch die Übersicht bei Fest/Lutz/Schratzenstaller, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 17 f.

637 Ebenso Kirchhof, Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, 2792 (2796).

638 Siehe wiederum Kirchhof, Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, 2792 (2796). Deshalb sei eine steuerliche »Bestrafung« der Alleinverdienerin nicht angebracht: Familien sollen im Sinne des Subsidiaritätsprinzips das Recht haben, über ihre Angelegenheiten selbst zu bestimmen und nicht durch den Staat zu bestimmten Lebensmodellen gedrängt werden. Genau dies geschehe aber nach dem derzeitigen Steuersystem, wenn ein bestimmtes Familieneinkommen sehr viel höher besteuert wird, wenn es von einem Alleinverdiener stammt als wenn es zu gleichen Teilen von beiden Partnern stammt. Auch insofern schafft der Vorschlag eines Familiensplittings Gerechtigkeit. Siehe die Begründung zum Initiativantrag 1214/A XXIV. GP.

639 Dazu zB Lang, die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1981/88) 650.

640 Siehe zu Frankreich zB Wrohlich/Dell/Baclet, Steuerliche Familienförderung in Frankreich und Deutschland, DIW Wochenbericht Nr. 33/2005, 479 (479 ff).

von 1,3 bei der Ermittlung des Familiendivisors zu, wobei Unterhaltszahlungen des getrennt lebenden oder geschiedenen Elternteils als Einkommen behandelt werden. Andererseits kann der getrennt lebende oder geschiedene Elternteil seine Unterhaltszahlungen zur Gänze von seiner Bemessungsgrundlage zur Errechnung der Einkommensteuer außerhalb der Familienbesteuerung in Abzug bringen, ein Unterhaltsabsetzbetrag (§ 33 Abs 4 Z 3 EStG) kann diesfalls aber nicht geltend gemacht werden.

Gewichtig ist schließlich der – bereits bisher gegen das deutsche Ehegattensplitting vorgebrachte – Einwand der **Degressionswirkung**, wonach die Entlastung aufgrund des progressiven Tarifs mit steigendem Einkommen zunehme.<sup>641</sup> Diesen eher sozialpolitischen, steuersystematisch aber nicht gerechtfertigten<sup>642</sup> Bedenken begegnet der Initiativantrag durch eine – auch im französischen System enthaltene<sup>643</sup> – **Deckelung der absoluten Steuerbegünstigung**, konkret **mit 4.000 € pro Haushaltszugehörigem** (§ 33e EStG-E). Dadurch soll einerseits eine explizite Förderung von kinderreichen Familien erfolgen, andererseits eine über den Mittelstand hinausreichende überproportionale Begünstigung vermieden werden.

Im Hinblick auf die **budgetären Auswirkungen eines Familientarifsplittingsmodells** ist – sofern man anders als der freiheitliche Entwurf von einer Alternative zwischen Splitting und Transfers ausgeht – zunächst zu bemerken, dass es ohne **Wahlfreiheit**, für die meisten steuerpflichtigen Familien zu einer Erhöhung der Nettobelastung führen würde, also für den Fall, dass alle bisherigen Familienleistungen (Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag, Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag) für steuerpflichtige Einkommen entfallen, aber im Gegenzug der Familientarifsplittingsmodell angewendet würde. Wird hingegen ein solches Wahlrecht eingeräumt, lassen sich dazu **näherungsweise folgende Berechnungen anstellen**:<sup>644</sup>

641 Siehe zB *Bareis*, Zur Problematik steuerjuristischer Vorgaben für die Einkommensteuer – Tarifstruktur und Familiensplitting als Musterbeispiele, DStR 2010, 565 (572).

642 Dazu Kapitel IV.A.

643 Siehe zB *Wrohlich/Dell/Baclet*, Steuerliche Familienförderung in Frankreich und Deutschland, DIW Wochenbericht Nr. 33/2005, 479 (479 ff).

644 Siehe dazu *Prettenthaler*, Gerechtere Besteuerung von Familien nach deutschem oder französischem Vorbild, WiPolBl 2/2012, 217 (223 ff). Die Berechnungen beruhen auf einer Sonderauswertung der Statistik Austria, in der Daten der Familienbeihilfe und der integrierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik für Österreich aus dem Jahr 2006 auf Haushaltsebene zusammengeführt wurden. Darin sind die durchschnittlichen Einkommen des 1. Erwachsenen, des 2. Erwachsenen sowie der durchschnittlichen Kinder der Perzentile angeführt und es kann somit auch die Steuerlast dieser (durchschnittlichen) Einzelpersonen bzw. im Familienverband berechnet werden. Alle Aussagen treffen daher

▷ Dass der Günstigkeitsvergleich für die überwiegende Anzahl der Familien negativ im Hinblick auf das Familientarifsplittingsmodell ausgehen würde, lässt sich auch dadurch ersehen, dass in Summe rund € 3 Mrd an Familienbeihilfe an die steuerzahlenden Familien ausgeschüttet werden, dass die Steuerersparnis bei **flächendeckender Anwendung des Familientarifs aber »nur« Mehrkosten von etwas weniger als € 1 Mrd** verursachen würde. Der Gewinn des Staates bzw der Verlust der Steuerzahler wäre somit bei einer Einführung eines Tarifsplittings ohne Wahlrecht des Verbleibes im bisherigen System rund € 2 Mrd.

▷ Der derzeitige Steuertarif wirft ab jenen Haushalten, die zu den **70% der reichsten Haushalte** zählen, deutliche Steuererträge ab. Diese Grenze würde sich durch die Berechnung des Teileinkommens für Familien und das Familientarifsplittings nach oben verschieben. Dies kann gut dadurch erklärt werden, dass der durchschnittliche zweite Erwachsene in den einzelnen Einkommensperzentilen der Haushalte erst Steuern zu bezahlen beginnt, wenn er den reichsten 20% der Haushalte angehört. Dieser **Splittingvorteil** würde jedoch durch den **Wegfall der Familienbeihilfe etc mehr als wettgemacht**, weshalb ein Günstigkeitsvergleich einen Verbleib im derzeitigen Berechnungsmodus plus Familienbeihilfe etc ergeben würde.

▷ Der Splittingvorteil nimmt mit **steigendem Einkommen** zu, während der Nachteil durch Wegfall der Familienbeihilfe etc abnimmt. Jedoch ergibt der Günstigkeitsvergleich für alle Perzentile und darin für alle Familientypen (Alleinerzieher, Alleinverdiener, Paarverdiener jeweils mit 1, 2, 3, 4 oder mehr als vier Kindern) dass **nur die folgenden Gruppen im Durchschnitt vom Familientarifsplittingsmodell profitieren würden**:

- **Alleinverdienerhaushalte mit einem Kind** wenn sie zu den **reichsten 4% der Haushalte** Österreichs gehören (beginnend mit dem 97. Perzentil, in diesem Perzentil der Haushalte liegt der Median beispielsweise der Lohneinkünften bei € 74.500).
- **Alleinverdienerhaushalte mit zwei Kindern** wenn sie zu den **reichsten 2% der Haushalte** Österreichs gehören (beginnend mit dem 99. Perzentil, in diesem Perzentil der Haushalte liegt der Median beispielsweise der Lohneinkünften bei € 100.800).

auf die durchschnittlichen Einkommens- und Familienzusammensetzungen in den 100 Perzentilen, die mit je 50.475 Haushalten besetzt sind zu. Es kann immer Einzelfälle innerhalb jedes Perzentils geben, für welche diese Aussagen nicht zutreffen.

- **Alleinverdienerhaushalte mit drei, vier und mehr Kindern** wenn sie zum **reichsten 1% der Haushalte** Österreichs gehören (beginnend mit dem 100. Perzentil, in diesem Perzentil der Haushalte liegt der Median beispielsweise der Lohneinkünften bei € 133.100).

Geht man also davon aus, dass nur Haushalte, die davon profitieren würden, das neue Modell in Anspruch nehmen, so würde dies Nettokosten von **lediglich rund € 25 Mio** verursachen (Splittingvorteil minus entfallende Familienbeihilfen sowie die Kinderkomponente des Alleinverdienerabsetzbetrags). Würde man dem Splittingfaktor **ab dem dritten Kind** verdoppeln, würden sich die Kosten auf **rund € 40 Mio** erhöhen. Damit zeigt sich, dass ein Familientarifsplitting nur dann zu erheblichen budgetären Mehrkosten führt, wenn es – wie im freiheitlichen Entwurf – **zusätzlich zur Familienbeihilfe und zum Kinderabsetzbetrag** gewährt wird. Für diesen Fall wird bisweilen der Betrag von **Mehrkosten von € 2 Mrd** genannt.<sup>645</sup> Allerdings wäre diesfalls schon zu hinterfragen, warum der Staat bei Gewährung eines Splittingmodells zusätzlich zu der deraus folgenden steuerlichen Entlastung auch für Besserverdiener Sozialleistungen in Form der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages gewähren sollte.

#### D. Erhöhung der Kinderfreibeträge

##### 1. Grundlegung

Bemessungsgrundlagenbezogene Freibeträge eignen sich nach dem hier vertretenen Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips zur Berücksichtigung der Kinderlasten, da sie auf das verminderte disponible Einkommen des Unterhaltsverpflichteten Bedacht nehmen. Seit dem »**Familienpaket**« des StRefG 2009<sup>646</sup> existiert auch im österreichischen Steuerrecht der **Kinderfreibetrag** des § 106a EStG,<sup>647</sup> der allerdings äußerst gering ist und nicht annähernd reale Kinderlasten abdeckt, sondern vielmehr im österreichischen System quasi als zusätzliche »Familienbegünstigung« zu den Transferleistungen

hinzutritt. So beträgt der bemessungsgrundlagenmindernde **Kinderfreibetrag des § 106a EStG € 220** jährlich bei Inanspruchnahme durch einen Partner bzw je € 132 (insgesamt € 264) jährlich bei Inanspruchnahme durch beide Partner.<sup>648</sup> Ein – kumulativer oder alternativer – Ausbau der Kinderfreibeträge trüge maßgeblich zur horizontalen Leistungsgerechtigkeit bei. Diese Freibeträge sind zudem neutral im Hinblick auf das Kriterium der Frauenerwerbstätigkeit und können sogar zu deren Förderung – etwa durch die bereits im gegenwärtigen Recht angedeutete Erhöhung bei Inanspruchnahme durch zwei Steuerpflichtige – eingesetzt werden.<sup>649</sup>

##### 2. Theoretische Rechtfertigung einer Erhöhung der Kinderfreibeträge

Für die Erhöhung der Kinderfreibeträge sprechen – ebenso wie für das Familienrealsplitting – vor allem Leistungsfähigkeitsüberlegungen. Sie würde aber auch eine – systematisch gerechtfertigte – Degressionswirkung entfalten.<sup>650</sup> Denn die – auch im gegenwärtigen Steuerrecht nahezu vollständige – Verwirklichung des Familienlastenausgleichs durch einkommensunabhängige Transferleistungen ist daher ebenso abzulehnen, wie ein vollständiger Ersatz des Familienlastenausgleichs durch kindbezogene staatliche Leistungen. Dies nicht zuletzt deshalb, weil

*»die selbstbestimmte Existenzsicherung Vorrang vor staatlichen Transferzahlungen [hat]. Der Staat darf*

645 Siehe *Vonach*, Das Freiheitliche Modell einer gerechten Familienbesteuerung – das Splittingmodell bei der Lohn und Einkommensteuer (Manuskript, 2012).

646 BGBl I 2009/26.

647 Dazu etwa *Gierlinger/Sutter*, Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009, ÖStZ 2009/219, 93 (93 f), sowie *Mayr*, StRefG: Familienpaket und Spendenabzug, RdW 2009/186, 228 (228 ff); zu Anwendungsfragen siehe die Information zur steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten im Zuge der außergewöhnlichen Belastungen, GZ BMF-010222/0155-VI/7/2011 (28.7.2011) idF BMF-010222/0209-VI/7/2011 (22.9.2011). Siehe auch *Festl/Lutz/Schratzenstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 7.

648 Durch die 20%ige Steigerung des Freibetrags bei Inanspruchnahme durch beide Partner (€ 264 statt € 220) sollten vor allem Erwerbsanreize gesetzt werden (ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 6, zum StRefG 2009). Die Regelung ist komplex: Machen beide Elternteile den Freibetrag geltend, dann steht beiden Einkommensbeziehern 60% des Freibetrages, das sind jeweils € 132 jährlich, zu. Für Alleinerziehende steht der Freibetrag von € 220 dann zu, wenn für das Kind keine Unterhaltszahlungen des anderen Elternteils erfolgen. Werden für das Kind Unterhaltszahlungen geleistet und steht dem bzw. der Unterhaltspflichtigen ein Unterhaltsabsetzbetrag zu, dann kann von jedem Elternteil ein Freibetrag in Höhe von € 132 in Anspruch genommen werden. Indem 60% von € 220 pro Elternteil und damit insgesamt € 44 oder 20% mehr beim Familieneinkommen berücksichtigt werden, soll – ausweislich der Materialien ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 6 (zum StRefG 2009) – »der Anreiz zu mehr Beschäftigung gesetzt werden«. Der Effekt dürfte allerdings nahezu vernachlässigbar sein: Einerseits ist der Betrag äußerst niedrig und kann daher die Opportunitätskosten der Erwerbstätigkeit zweier Elternteile *ceteris paribus* nicht annähernd ausgleichen; andererseits ist bei einem hohen Einkommensunterschied zwischen den beiden Elternteilen die Inanspruchnahme durch den besser verdienenden Elternteil aufgrund des höheren Grenzsteuersatzes womöglich insgesamt dennoch vorteilhaft. Siehe *Festl/Lutz/Schratzenstaller*, Mögliche Ansätze zur Unterstützung von Familien, WIFO (Mai 2009) 132.

649 Zur Wirkungsweise von Freibeträgen *Kristen*, Familienbesteuerung (2000), 203 ff.

650 Dazu bereits oben Kapitel IV.A.

dem Bürger nicht auf der einen Seite das für die Besteuerung seiner eigenen Existenz erforderliche Einkommen durch Besteuerung entziehen, um ihn in einem zweiten Schritt durch staatliche Leistung ein – insoweit staatsbestimmtes – wirtschaftliches Dasein zu sichern«. <sup>651</sup>

Insofern wird auch in Deutschland die Abschaffung der Kinderfreibeträge zu Gunsten kindbezogener Transferleistungen abgelehnt: Hatte das BVerfG in seiner älteren Rechtsprechung reine Kindergeldlösungen noch als verfassungskonform angesehen, <sup>652</sup> ist nach neuerer Rechtsprechung die **kindbedingte Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Eltern durch eine entsprechende Steuerfreistellung** realitätsgerecht abzubilden. <sup>653</sup>

### 3. Konkrete Ausgestaltung und Kosten einer Erhöhung der Kinderfreibeträge

Im Hinblick auf die denkbare Erhöhung von Kinderfreibeträgen kann zunächst auf das im **deutschen Steuerrecht** bestehende Alternativsystem rekurriert werden: Nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts <sup>654</sup> hat daher das aufgrund eines **unabdingbaren Unterhaltsanspruchs der Kinder** nicht disponible Einkommen, also gleichermaßen der **Existenz-, Erziehungs-, Betreuungs- und Ausbildungsbedarf der Kinder**, unbesteuert zu bleiben, <sup>655</sup> und zwar unabhängig davon, ob nur ein Elternteil arbeitet oder ob beide berufstätig sind. <sup>656</sup> Die Festlegung dieser Beträge der Existenzminima von Kindern in Deutschland erfolgte zuletzt im **Achten Existenzminimumbericht**. <sup>657</sup> Demnach beträgt das – steuerlich freizustellende – **sächliche Existenzminimum € 4.272** je Kind und Jahr; dieses enthält den Regelsatz und berücksichtigt Bildung und Teilhabe, Kosten der Unterkunft und Heizkosten. Der freizustellende Betrag für den **Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf wurde mit € 2.640** festgelegt. Steuerlich

wird nach § 32 Abs 6 dEStG sogar ein geringfügig darüber hinausgehender Betrag von insgesamt **€ 7.008** je Kind und Jahr berücksichtigt. Dieser Betrag steht grundsätzlich gleichermaßen für alle Kinder bis zum vollendeten 18. Lebensjahr zu, wobei betraglich aber nicht nach dem Kindesalter differenziert wird.

Technisch wird diese Berücksichtigung der Kinderlasten im deutschen Steuerrecht durch das **Kindergeld oder durch Kinderfreibeträge** erreicht. <sup>658</sup> Nach § 31 dEStG wird die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrages in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich des Betreuungsbedarfs entweder durch Freibeträge nach § 32 Abs 6 dEStG oder durch das Kindergeld bewirkt, wobei die Freibeträge beiden Elternteilen gesondert zustehen bzw bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten zu verdoppeln sind (§ 32 Abs 6 Satz 3 dEStG).

Welche der beiden, vom Finanzamt amtswegig zu berücksichtigenden Alternativen des § 31 dEStG zutrifft, ergibt sich aus einer **Vergleichsrechnung**. <sup>659</sup> Der Einkommensteuer, die sich bei jedem Elternteil nach Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs 6 dEStG von € 2.184 jährlich je Kind für das sächliche Existenzminimum und von € 1.320 jährlich je Kind für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf bzw bei Zusammenveranlagung der Eltern das Doppelte (insgesamt € 7.008 jährlich je Kind) ergibt, wird die Einkommensteuer gegenübergestellt, die bei einer Steuerfestsetzung ohne Abzug der Freibeträge anfällt.

- ▷ Ist die Differenz geringer als das Kindergeld (€ 2.208 jährlich für erste und zweite Kinder, € 2.280 für dritte Kinder und € 2.580 für jedes weitere Kind), so scheidet ein Abzug der Freibeträge aus, der Familienlastenausgleich wird durch das Kindergeld bewirkt.
- ▷ Bewirkt das Kindergeld hingegen die gebotene steuerliche Freistellung nicht in vollem Umfang, ist also das Kindergeld geringer als die Entlastung, die bei Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs 6 dEStG eintritt, sind die Freibeträge nach § 32 Abs 6 dEStG abzuziehen; in diesem Fall wird das gezahlte Kindergeld der Einkommensteuer – und nicht bloß der Bemessungsgrundlage – hinzugerechnet, also quasi dessen Gewährung rückgängig gemacht.

Diese »Vorteilhaftigkeitsgrenze« lag im Jahr 2010 bei zusammenveranlagten Ehegatten bei einem Einkommen von € 60.000 und für Alleinstehende bei einem Einkommen von € 30.000. <sup>660</sup> Soweit daher – umgekehrt

651 Jachmann/Liebl, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2012).

652 BVerfG 23.11.1976, 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108.

653 BVerfG 22.2.1984, 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214; BVerfG 29.5.1990, 1 BvL 20/84, 26/84 und 4/86, BVerfGE 82, 60.

654 BVerfG 10.11.1998, 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216.

655 Siehe nur Kirchhof, Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, ZRP 2003, 73 (76); weiters zB Pfab, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, ZRP 2006, 212 (213).

656 Pfab, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, ZRP 2006, 212 (213).

657 Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2012 (Achter Existenzminimumbericht), BT-Drs 17/5550 (30.5.2011).

658 Dazu ausführlich aus rechtspolitischer und verfassungsrechtlicher Sicht Tipke, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup> (2000) 393 ff mN.

659 Siehe zB BFH 28.4.2010, III R 86/07, DStRE 2008, 1187.

660 Siehe Dornbusch, Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland, IFST-Schrift 460 (2010) 13 f.

betrachtet – das Kindergeld die verfassungsrechtlich gebotene steuerliche Entlastung durch die Kinderfreibeträge übersteigt, stellt es eine Sozialsubvention dar.<sup>661</sup> Zusätzlich sieht das deutsche Recht etwa in § 9c dEStG unter bestimmten Voraussetzungen und der Höhe nach begrenzt den **Abzug von Kinderbetreuungskosten** vor, und zwar in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens jedoch € 4.000 jährlich je Kind.<sup>662</sup>

Möchte man diese Überlegungen für ein **Reformmodell in Österreich** fruchtbar machen, so ist zunächst zu konstatieren, dass das österreichische System der Transferleistungen bei der Annahme eines **kindlichen**

**Grundfreibetrags von € 7.008** je Kind und Jahr speziell bei hohem Einkommen bei älteren Kindern bei diesem System bereits weitgehend entspricht. Ein Zurückbleiben hinter dem deutschen Recht ergibt sich aber vor allem bei jüngeren Kindern, da der Grundfreibetrag von € 7.008 je Kind und Jahr nach § 32 Abs 6 dEStG unabhängig vom Kindesalter gewährt wird, während im österreichischen Recht die **Transfers mit dem Kindesalter steigen**. Dies kommt in folgenden Tabellen zum Ausdruck.<sup>663</sup>

Alter	»Existenzminimum«	Steuer-mehrbelas-tung (40 %)	1. Kind		2. Kind		3. Kind	
			Transfers	Abdeckung	Transfers	Abdeckung	Transfers	Abdeckung
0 bis 3 Jahre	7.008,00	2803,2	2183,6	78 %	2382,2	85 %	2693,6	96 %
3 bis 6 Jahre	7.008,00	2803,2	2271,2	81 %	2469,8	88 %	2781,2	99 %
6 bis 10 Jahre	7.008,00	2803,2	2271,2	81 %	2469,8	88 %	2781,2	99 %
10 bis 15 Jahre	7.008,00	2803,2	2489,6	89 %	2688,2	96 %	2999,6	107 %
15 bis 19 Jahre	7.008,00	2803,2	2489,6	89 %	2688,2	96 %	2999,6	107 %
Über 19 Jahre	7.008,00	2803,2	2751,2	98 %	2949,8	105 %	3261,2	116 %

**Tabelle IV.1.: Über- bzw Unterdeckung der Steuerwirkung eines kindlichen Grundfreibetrags von € 7.008 durch Transferleistungen im Jahr 2012 (Berücksichtigung nur der »Kinderkomponente« des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages).** Deckung der Steuermehrbelastung durch die Nichtabzugsfähigkeit eines kindlichen Grundfreibetrages von € 7.008 durch die Transferleistungen in Form von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag als auch durch die »Kinderkomponente« des Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages sowie die Steuerentlastung durch die Kinderfreibeträge nach § 106a EStG für das Jahr 2012 (Jahresbeträge in Euro).

Alter	»Existenzminimum«	Steuermehr-belastung (40 %)	1. Kind		2. Kind		3. Kind	
			Transfers	Abdeckung	Transfers	Abdeckung	Transfers	Abdeckung
0 bis 3 Jahre	7.008,00	2803,2	2.547,6	91 %	2.382,2	85 %	2.693,6	96 %
3 bis 6 Jahre	7.008,00	2803,2	2.635,2	94 %	2.469,8	88 %	2.781,2	99 %
6 bis 10 Jahre	7.008,00	2803,2	2.635,2	94 %	2.469,8	88 %	2.781,2	99 %
10 bis 15 Jahre	7.008,00	2803,2	2.853,6	102 %	2.688,2	96 %	2.999,6	107 %
15 bis 19 Jahre	7.008,00	2803,2	2.853,6	102 %	2.688,2	96 %	2.999,6	107 %
Über 19 Jahre	7.008,00	2803,2	3.115,2	111 %	2.949,8	105 %	3.261,2	116 %

**Tabelle IV.2.: Über- bzw Unterdeckung der Steuerwirkung eines kindlichen Grundfreibetrags von € 7.008 durch Transferleistungen im Jahr 2012 (Berücksichtigung des vollen Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrages).** Deckung der Steuermehrbelastung durch die Nichtabzugsfähigkeit eines kindlichen Grundfreibetrages von € 7.008 durch die Transferleistungen in

661 Dazu zB *Jachmann/Liebl*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2011); *Selder* in *Blümich*, EStG<sup>13</sup> § 31 Rz 45.

662 Dazu zB *Jachmann/Liebl*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009 (2011). Für einen Überblick zu den sonstigen steuerrechtlichen Maßnahmen in Deutschland siehe zB *Dornbusch*, Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland, IFST-Schrift 460 (2010) 17 ff.

663 Zum Zahlenmaterial und zur Ermittlung der Transferleistungen siehe bereits oben Kapitel III.C.2.b und Kapitel III.C.3.a., insbesondere auch zur Frage der Berücksichtigung von Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag bzw deren »Kinderkomponenten« als Transferleistungen.

Form von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag als auch durch den vollen Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag sowie die Steuerentlastung durch die Kinderfreibeträge nach § 106a EStG für das Jahr 2012 (Jahresbeträge in Euro). Angemerkt sei, dass sich die Berücksichtigung des vollen Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrages (und nicht nur der »Kinderkomponente«) lediglich im Hinblick auf das Transferleistungsvolumen beim ersten Kind (und zwar im Betrag von € 364 auswirkt); darin besteht auch die Abweichung gegenüber Tabelle III.4.

Sofern also nicht Freibeträge zusätzlich zu Transferleistungen angeboten werden sollen, würden sich für eine Reform in Österreich **zwei mögliche Gestaltungsformen** anbieten: Einerseits könnte – analog zum deutschen System – das bisherige System der Transfers als Alternative zu – die volle, wenngleich realitätsnah pauschalierte Kinderlast abdeckenden – Freibeträgen beibehalten werden. Andererseits wäre es – steuersystematisch richtiger – denkbar, das bisherige System der Transfers beizubehalten, die – ohnehin an die Familienbeihilfe anknüpfenden – Transferleistungen aber zu kumulieren und in die Steuerpflicht einzubeziehen und umgekehrt Kinderfreibeträge zu gewähren. Solcherart wür-

den Transferleistungen entsprechend der Progression besteuert, umgekehrt würden die Kinderfreibeträge entsprechend der Progression entlasten.

Um einen **entlastenden Effekt** gegenüber dem bisherigen Recht zu erzielen müsste dabei allerdings wohl über die Freistellung des – in Deutschland mit € 7.008 angenommenen – kindlichen Grundfreibetrages hinausgegangen werden und auf den **tatsächlichen Unterhalt** als Maßstab von Freibeträgen rekurriert werden. Als **realitätsnahe Pauschalierung der Kinderlasten** könnte dabei auf die Regelbedarfssätze und den zivilrechtlichen Unterhaltsstopp zurückgegriffen werden:

Altersgrenze	Regelbedarf		Unterhaltsstopp	
	Monatlich	Jährlich	Monatlich	Jährlich
0 bis 3 Jahre	186 €	2.232 €	465 €	5.580 €
3 bis 6 Jahre	238 €	2.856 €	595 €	7.140 €
6 bis 10 Jahre	306 €	3.672 €	765 €	9.180 €
10 bis 15 Jahre	351 €	4.212 €	877,5 €	10.530 €
15 bis 19 Jahre	412 €	4.944 €	1.030 €	12.360 €
Über 19 Jahre	517 €	6.204 €	1.292,5 €	15.510 €

Tabelle IV.3.: Regelbedarfssätze und Unterhaltsstopp (»Luxusgrenze«) für das Jahr 2012 nach dem Erlass AÖF 2011/180.

Im Hinblick auf die **budgetären Auswirkungen einer Erhöhung der Kinderfreibeträge** kann zunächst ermittelt werden, dass eine Erhöhung des derzeitigen Kinderfreibetrages *ceteris paribus* um € 100 zu einer **Verminderung der steuerrelevanten Bemessungsgrundlage von rund € 151 Mio** führt. Dies ergibt sich – basierend auf dem zur Verfügung stehenden Datenmaterial des Jahres 2006 – daraus, dass die Anzahl der Kinder mit zumindest einem Elternteil, dessen Gesamteinkommen € 11.000 übersteigt, 1.517.069 betrug, also eine Gewährung eines Freibetrages von € 100 je Kind in einer Reduktion der Bemessungsgrundlage um rund € 151 Mio resultiert.<sup>664</sup>

Diese Bemessungsgrundlagenminderung führt weiters zu einem **Steuerausfall von rund € 64 Mio** je Erhöhung des Kinderfreibetrages um € 100. Diese Zahl entspricht in etwa auch den medial kolportierten **Kosten von € 4,0 bis € 4,5 Mrd.**,<sup>665</sup> die bei einer isolierten (also ohne Streichung der sonst bestehenden Familienleistungen) Erhöhung des Kinderfreibetrages auf € 7.000 jährlich pro Kind entstehen würden. Nach den Berechnungen für das Jahr 2006 wären dies **€ 4,48 Mrd.**

Das oben angesprochene **Wahlrecht nach deutschem Vorbild** würde demgegenüber einen **Günstigkeitsver-**

664 Prettenthaler, Gerechtere Besteuerung von Familien nach deutschem oder französischem Vorbild, WiPolBl 2/2012, 217 (222 f). Die Berechnungen beruhen auf einer Sonderauswertung der Statistik Austria, in welcher Daten der Familienbeihilfe und der integrierten Lohn- und Einkommensteuersta-

tistik für Österreich aus dem Jahr 2006 auf Haushaltsebene zusammengeführt wurden.

665 Siehe zB »Kinderfreibetrag: SPÖ warnt vor VP-Modell«, Die-Presse.com vom 30.5.2012; »SPÖ-Kritik an ÖVP-Kinderfreibetrag«, Kurier.at vom 30.5.2012.



**gleich** erfordern:<sup>666</sup> Diesfalls würde die Abzugsfähigkeit eines Kinderfreibetrages von € 7.000 je Kind einen **Steuerausfall von rund € 800 Mio** verursachen, wenn umgekehrt die Familienbeihilfe (inkl KAB) und der Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrag entfallen, sofern dies für den Steuerpflichtigen günstiger ist.<sup>667</sup> Bei Umsetzung dieser Maßnahme würde die durchschnittliche einkommensteuerzahlende Familie (ab etwa dem 33. Perzentil) fast immer von dieser Maßnahme profitieren, der Günstigkeitsvergleich also zumeist zugunsten des Kinderfreibetrages ausfallen. Der Nettovorteil würde zwischen rund 100 und 1.100 je Kind betragen.<sup>668</sup>

## E. Übertragbarkeit von Grundfreibeträgen

### 1. Grundlegung

Eine weitere Möglichkeit der Berücksichtigung von Familienlasten besteht in der Übertragung von **Besteuerungsmerkmalen von einem Steuersubjekt** auf einen Dritten im Rahmen eines Unterhaltsrechtsverhältnisses. Ein solches Modell wurde für Deutschland von *Kirchhof* im Rahmen seines umfassenden **Reformentwurfes eines »Steuergesetzbuches«** (*»Kirchhof-E«*) vorgeschlagen.<sup>669</sup>

Nach dem von *Kirchhof* entwickelten Modell kann ein Unterhaltsberechtigter den Grundfreibetrag zur Berücksichtigung des Unterhalts auf denjenigen übertragen der ihm gegenüber eine gesetzliche, aus dem Zivilrecht abgeleitete, Unterhaltspflicht erfüllt. Der Grundfreibetrag dient dabei dazu, dem Unterhaltsberechtigten ein menschenwürdiges Dasein zu ermöglichen. Der **Grundfreibetrag** beträgt unabhängig vom Alter und der Erwerbstätigkeit **€ 8.000** (§ 47 *Kirchhof-E*). Die entsprechende Vorschrift in § 51 des *Kirchhof-Entwurfes* lautet:

*»(1) Ein Unterhaltsberechtigter kann seinen Grundfreibetrag auf denjenigen übertragen, der im gegenüber eine gesetzliche Unterhaltspflicht erfüllt.  
(2) Ehegatten bilden eine Erwerbsgemeinschaft, wenn sie zusammenleben. Sie können untereinander Einkünfte ausgleichen, die Vereinfachungspauschale,*

*den Grundfreibetrag und den Sozialausgleichsbetrag (persönliche Steuerentlastungsbeträge) übertragen. Gleiches gilt für Lebenspartner.«*

Möglich ist damit die **Übertragung des Grundfreibetrags von Kindern auf die Eltern**, sofern für das Kind kein Kindergeld bezogen wird (§ 51 Abs 1 *Kirchhof-E*). Die Übertragbarkeit des Grundfreibetrags ist damit dann nicht möglich, wenn Kindergeld für den Unterhaltsberechtigten bezogen wird, die beiden Modelle sind damit wechselseitig ausschließend und dürfte daher kaum zur Anwendung kommen können. In der Tat lautet § 47 Abs 1 des *Kirchhof-Entwurfes* folgendermaßen:

*»Von den Einkünften natürlicher Personen werden 8.000 Euro für gegenwärtige Existenzsichernde Aufwendungen abgezogen (Grundfreibetrag). Steuerpflichtigen, die staatliche Leistungen zur Sicherung des Existenzminimums beziehen oder für die ein Anspruch auf Kindergeld besteht, steht insoweit kein Grundfreibetrag zu. Vergleichbare Leistungen ausländischer Staaten stehen den staatlichen Leistungen zur Sicherung des Existenzminimums und dem Kindergeld gleich.«*

*Kirchhof* betont freilich vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des deutschen Bundesverfassungsgerichts, dass der Grundfreibetrag bei einem in seinem Modell angenommenen Steuersatz von 25 % einen **steuerlichen Wert von € 2.000** hat, woraus wiederum folgert, dass bei einer Sicherung des Existenzminimums des Kindes durch das **Kindergeld** dieses zumindest € 170 je Monat betragen müsste.<sup>670</sup>

Von § 51 des *Kirchhof-Entwurfes* ist damit vor allem die **Übertragung des Grundfreibetrages bei Ehepartnern**, bei geschiedenen Ehepartnern, für Verwandte in gerader Linie und für Lebenspartner nach Aufhebung der Lebenspartnerschaft erfasst. Bestehen zivilrechtliche Unterhaltspflichten gegenüber mehreren Personen, so können dem Steuerpflichtigen auch mehrere Grundfreibeträge übertragen werden. Für den Fall, dass zivilrechtliche Unterhaltspflichten durch sozialrechtliche Ansprüche überlagert werden, ist das Sozialrecht für das Steuerrecht maßgeblich, da es den Kreis der Unterhaltsberechtigten enger fasst als das Steuerrecht.

**Ehepartner**, die in einer Erwerbsgemeinschaft leben, können nach dem von *Kirchhof* entwickelten Modell zusätzlich zum Grundfreibetrag, einen **Sozialausgleichsbetrag**, der der Befriedigung der über den Grundfreibetrag hinausgehenden Grundbedürfnisse dient (40 % für die ersten € 5.000 nach dem Grundfreibetrag und 20 % für die folgenden € 5.000; § 48 *Kirchhof-E*), sowie eine

666 Dazu *Prettenthaler*, Gerechtere Besteuerung von Familien nach deutschem oder französischem Vorbild, WiPolBl 2/2012, 217 (222 ff).

667 Wenn auch Kinderfreibeträge und die Betreuungsabsetzbeträge entfallen, würde sich dieser Betrag verringern, aufgrund der fehlenden Daten dieser Begünstigungen (2006 noch nicht existent) konnten diese nicht exakt in die Berechnungen aufgenommen werden.

668 *Prettenthaler*, Gerechtere Besteuerung von Familien nach deutschem oder französischem Vorbild, WiPolBl 2/2012, 217 (223).

669 *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts (2011) 449 ff.

670 *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts (2011) 431.

**Vereinfachungspauschale** (€ 2.000 nach § 46 *Kirchhof-E*) übertragen (§ 51 Abs 1 und 2 *Kirchhof-E*). Dadurch wird der Grundsatz der Individualbesteuerung für die Erwerbsgemeinschaft verdeutlicht. Eine Erwerbsgemeinschaft liegt vor, wenn Ehepartner zusammenleben und damit in räumlicher, personeller und geistiger Verbindung miteinander stehen; gleiches soll auch für Lebenspartner nach dem deutschen Lebenspartnerschaftsgesetz gelten. Ähnlich einer Personengesellschaft soll der gemeinsame Gewinn für die Individualbesteuerung auf die Gesellschafter aufgeteilt werden, wobei es nicht darauf ankommen soll, ob die Beteiligten eigenhändig oder zu gleichen Teilen am Einkommenswerb mitwirken.<sup>671</sup>

Durch die Möglichkeit der Übertragung von persönlichen Steuerentlastungsbeträgen würde nach *Kirchhof* der Staat einerseits den Auftrag des Rechts- und Sozialstaatsprinzips des Art 1 Abs 1 GG iVm Art 2 Abs 1 GG und Art 20 Abs 1 GG erfüllen und andererseits dem grundgesetzlichen Gebot des Art 6 Abs 1 GG zur Einbeziehung von Ehe und Familie in die Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens gerecht werden. Die Übertragung von persönlichen Steuerentlastungsbeträgen würde sich aus dem Prinzip der unterhaltsrechtlichen Verantwortung erklären, die zwischen dem Unterhaltsberechtigten und dem Übertragungsempfänger besteht. Verfahrenstechnisch würde die Übertragung der persönlichen Steuerentlastungsbeträge die gleiche Funktion wie das deutsche Ehegattensplitting erfüllen.<sup>672</sup> Darüber hinaus besteht nach dem Modell die Möglichkeit, positive Einkünfte eines Partners mit negativen Einkünften des anderen Partners auszugleichen, um letztlich einen interpersonalen Verlustausgleich zu ermöglichen. Der Verlust würde innerhalb der Erwerbsgemeinschaft durch die zuständige Finanzbehörde ausgeglichen, wobei der Verlustausgleich der Geltendmachung von persönlichen Steuerentlastungsbeträgen vorgelagert wäre.<sup>673</sup>

## 2. Theoretische Rechtfertigung einer Übertragung persönlicher Steuerentlastungsbeträge

Eine Umsetzung des von *Kirchhof* entwickelten Modells der Übertragung persönlicher Steuerentlastungsbeträge sowie eines interpersonalen Verlustausgleiches steht grundsätzlich im Einklang mit den nationalen **verfassungsrechtlichen Vorgaben**, wobei allerdings zu beachten ist, dass in *Kirchhofs* Modell die Übertragbarkeit des Grundfreibetrages durch Kinder praktisch keine

671 *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts (2011) 449 ff.

672 *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts (2011) 449 ff.

673 *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts (2011) 449 ff.

Rolle spielen dürfte, sondern der Hauptanwendungsbereich deutlich auf den Beziehungen zwischen den Partnern liegt und einen Ersatz für das bisherige Ehegattensplitting schaffen soll, dass sich im *Kirchhof*-Modell nicht mehr findet.

Andererseits wäre es nach der Judikatur des VfGH lediglich erforderlich, **kinderbezogene Lasten** zu berücksichtigen. Das gegenwärtige österreichische Recht schließt demgegenüber verfassungskonform laufende Unterhaltsleistungen an den – gegebenenfalls dauernd getrennt lebenden – Gatten in aufrechter Ehe,<sup>674</sup> an geschiedene Ehegatten<sup>675</sup> und an den Lebensgefährten bzw (gleichgeschlechtlichen) Partner iSd § 106 Abs 3 EStG<sup>676</sup> vom steuerlichen Abzug aus.<sup>677</sup> Es wäre demnach nicht geboten auch dauernd getrennt lebende Gatten in aufrechter Ehe, geschiedene Ehegatten und Lebensgefährten bzw (gleichgeschlechtlichen) Partnern in die Übertragungsmöglichkeit miteinzubeziehen. In gleicher Weise wäre es verfassungsrechtlich nicht erforderlich die Möglichkeit des Ausgleichs, positiver Einkünfte eines Partners mit negativen Einkünften des anderen Partners zu schaffen, um letztlich einen interpersonalen Verlustausgleich zu ermöglichen.

## 3. Konkrete Ausgestaltung einer Übertragung persönlicher Steuerentlastungsbeträge

Eine Übertragung des von *Kirchhof* entwickelten Modells auf Österreich würde bedeuten, eine **Übertragung des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums des Unterhaltsberechtigten auf den Unterhaltsverpflichteten** zu ermöglichen. Möchte man dies allerdings – anders als im *Kirchhof*-Modell – für jene Hauptzahl der Fälle ausschließen, in denen Transferleistungen (Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag) für das Kind bezogen werden, müssten solche direkten Transferzahlungen entweder von den übertragenen Steuerentlastungsbeträgen in Abzug gebracht werden oder aber generell steuerpflichtig gestellt werden. Dadurch könnten line-

674 ZB VfGH 22.2.1994, 93/14/0207, ÖStZB 1994, 585; VfGH 23.3.1999, 98/14/0133, ÖStZB 1999, 568; siehe auch VfGH 10.6.1992, B 1257/91, VfSlg 13.067/1992; VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; VfGH 29.9.2011, G 27/11; siehe auch zB Rz 867 LStR 2002, und ausführlich dazu jüngst *Novacek*, Der Unterhalt von (Ehe-)Partnern als außergewöhnliche Belastung, ÖStZ 2011/506, 293 (293 ff).

675 ZB VfGH 28.5.1998, 94/15/0028, ÖStZB 1999, 88; VfGH 28.11.2002, 2002/13/0077, ÖStZB 2003/625.

676 VfGH 28.3.2000, 99/14/0307, ÖStZB 2000/371; siehe auch Rz 865 LStR 2002.

677 VfGH 10.6.1992, B 1257/91, VfSlg 13.067/1992; VfGH 17.10.1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997 = ÖStZB 1997, 683; VfGH 30.11.2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000 = ÖStZB 2001/16, 27; VfGH 29.9.2011, G 27/11.

are Belastungsverläufe gewährleistet werden und Belastungsverläufe die nach dem derzeit geltenden Modell zur so genannten »Armutsfalle« führen, indem bei steigendem Bruttoeinkommen das verfügbare Nettoeinkommen sinkt, verhindert werden. Gemäß den dargelegten verfassungsrechtlichen Vorgaben wäre es dabei ausreichend, lediglich die unterhaltsberechtigten Kinder in dieses Modell einzubeziehen, nicht jedoch auch eine Übertragungsmöglichkeit für dauernd getrennt lebende Gatten in aufrechter Ehe, geschiedene Ehegatten und Lebensgefährten bzw (gleichgeschlechtliche) Partner vorzusehen. Auch auf die Schaffung eines interpersonellen Verlustausgleiches, positiver Einkünfte eines Partners mit negativen Einkünften des anderen Partners sollte verzichtet werden.

Fraglich wäre bei einem solchen Modell, in welcher **Höhe das steuerfrei zu stellende Existenzminimum** eines unterhaltsberechtigten Kindes berücksichtigt werden sollte. Eine Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums pro Kind von derzeit € 11.000 (§ 33 Abs 1 EStG) scheint überzogen. Vielmehr könnte als realitätsnahe Grenze für die übertragbaren Steuerentlastungsbeiträge auf ein dem Lebensalter des Kindes entsprechendes Existenzminimum Bezug genommen werden.<sup>678</sup> Wie bereits oben dargelegt, wurden in Deutschland die Existenzminima von Kindern in Deutschland zuletzt im **Achten Existenzminimumbericht**<sup>679</sup> festgelegt. Demnach beträgt das – steuerlich freizustellende – **sächliche Existenzminimum € 4.272** je Kind und Jahr; dieses enthält den Regelsatz und berücksichtigt Bildung und Teilhabe, Kosten der Unterkunft und Heizkosten. Der freizustellende Betrag für den **Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf wurde mit € 2.640** festgelegt. Steuerlich wird nach § 32 Abs 6 dEStG sogar ein geringfügig darüber hinausgehender Betrag von insgesamt € 7.008 je Kind und Jahr berücksichtigt. Bei Zugrundelegung dieser Beträge und unter der Annahme, dass das Existenzminimum mit dem Kindesalter steigt, wie dies implizit in Österreich durch steigende Transferleistungen abgebildet ist, würde sich allerdings bei dieser Variante auch für sehr hohe Einkommen keine wesentliche Verbesserung gegenüber der bisherigen Rechtslage ergeben.<sup>680</sup>

678 Zur Frage der Heranziehung des Regelbedarfs als Existenzminimums zur Bestimmung des steuerlichen zu berücksichtigenden Unterhalts eines Kindes *Kristen*, Familienbesteuerung (2000), 256 ff.

679 Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2012 (Achter Existenzminimumbericht), BT-Drs 17/5550 (30.5.2011).

680 Siehe auch soeben oben Kapitel IV.D.3.

## F. Zusammenfassung

Die vorstehenden Ausführungen lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

1. **Das gegenwärtige Steuer- und Transfersystem baut implizit darauf auf, dass sich Ehegatten zu einer Erwerbsgemeinschaft und die Familie zu einer Unterhaltsgemeinschaft verbinden. Dies gilt auch in einem gewissen Ausmaß für außereheliche Partnerschaften. Ein progressiver Steuertarif sollte daher, um offensichtliche Ungerechtigkeiten zu vermeiden, so angewandt werden, dass Familien in gleicher wirtschaftlicher Lage, dh Familien, die sich annähernd den gleichen Lebensstandard leisten können, unabhängig von der Haushaltsgröße den gleichen Prozentsatz ihres Einkommens als Steuer abführen.**
2. **Im Hinblick auf unterhaltsberechtignte Kinder ist aus steuerpolitscher – wenn auch nicht verfassungsrechtlicher – Sicht zudem zu fordern, dass im Rahmen einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung der Unterhaltsbedarf zur Gänze realitätsgerecht berücksichtigt werden müsste, mindert doch der Unterhalt unzweifelhaft die finanzielle Leistungsfähigkeit von Eltern im Vergleich zu kinderlosen Personen mit gleichem Einkommen.**
3. **Die – auch im gegenwärtigen Steuerrecht nahezu vollständige – Verwirklichung des Familienlastenausgleichs durch einkommensunabhängige Transferleistungen ist ebenso abzulehnen, wie ein vollständiger Ersatz des Familienlastenausgleichs durch kindbezogene staatliche Leistungen. Dies deshalb, weil is eines Subsidiaritätsprinzips die selbstbestimmte Existenzsicherung Vorrang vor staatlichen Transferzahlungen haben muss. Der Staat darf dem Bürger nicht auf der einen Seite das für die Bestreitung seiner eigenen Existenz erforderliche Einkommen durch Besteuerung entziehen, um ihm in einem zweiten Schritt durch staatliche Leistung ein – insoweit staatsbestimmtes – wirtschaftliches Dasein zu sichern. Die kindbedingte Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Eltern ist daher durch eine entsprechende Steuerfreistellung realitätsgerecht abzubilden.**
4. **Im österreichischen Einkommensteuerrecht gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab für die Sachlichkeit. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt das subjektive Nettoprinzip: Soweit das Einkommen zur Befriedigung des persönlichen bzw familiären Existenzminimums oder zur Deckung besonderer persönlicher Ausgabenerfordernisse benötigt wird, ist steuerliche Leistungsfähigkeit nicht vorhanden. Insoweit muss das Einkommen dem Steuerzugriff entzogen sein. Einschränkungen der subjektiven Leistungsfähigkeit wäre daher aus steuertechni-**

scher Sicht durch Abzüge von der Bemessungsgrundlage (zB Freibeträge) Rechnung zu tragen. Die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage ist dementsprechend der Frage nach dem Tarif bzw seines Progressionsgrads logisch vorgelagert. Dementsprechend wäre auch der Degressionseffekt des Freibetrags nicht als Umverteilungsinstrument zu sehen, sondern als systemimmanente Kehrseite der Progression bei den steuerbegründenden Einkommenszuflüssen.

5. Derzeit orientiert sich der Gesetzgeber für höhere Einkommen an der gerade noch zulässigen Mindestentlastung. Die »Janusköpfigkeit« der Transferleistungen kann freilich aus steuersystematischen Gründen nicht überzeugen und ist auch aus rechtsphilosophischer Sicht bedenklich, da der Steuerpflichtige zunächst entgegen dem subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzip auch mit seinem – wegen Unterhaltspflichten – nicht disponiblen Einkommen besteuert wird, nur um in Form von Transferleistungen einen – insoweit staatsbestimmten – (teilweisen) Ausgleich zu erhalten. Durch das gegenwärtige System wird damit aktive Umverteilung insofern betrieben, als sich die Divergenz zwischen unterschiedlich hohen Bruttoeinkommen bei Bestehen von Unterhaltspflichten nicht in einer aliquoten Divergenz in den Nettoeinkommen widerspiegelt.
6. Ungeachtet der zweifelsfrei erforderlichen Begleitmaßnahmen (zB ganztägige Kinderbetreuungseinrichtungen, berufliche Wiedereinstiegsmöglichkeiten etc) stehen aus steuerlicher Sicht diesbezüglich das Familienrealsplitting und das Familientarifsplitting in der Diskussion. Während das Familienrealsplitting die wechselseitigen (fiktiven, aber realitätsgerechten) Unterhaltspflichten als abzugsfähige Positionen berücksichtigt und beim Empfänger der Besteuerung unterwirft und damit die Wirklichkeit der Einkommensumverteilung im Familienverband am genauesten abzubilden vermag, knüpft das Familientarifsplitting (»Familiensplitting«) als explizite Fördermaßnahme den tariflichen Splittingvorteil an diejenigen Tatsachen, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindern. Anstelle der – im deutschen Steuerrecht als einzige Voraussetzung statuierten – wirksamen Ehe soll das Vorhandensein von Kindern die Rechtsfolge des Splittingvorteils auslösen. Hinzu treten freilich weitere mögliche Modelle, die etwa nur auf die Kinderlasten Rücksicht nehmen und die Ehe bzw Partnerschaft – verfassungskonform – ausblenden; zu diesen gehört unter anderem eine Erhöhung der Kinderfreibeträge oder die Übertragbarkeit von Grundfreibeträgen in der Familie.
7. Sämtliche Modelle lassen sich verfassungsrechtlich rechtfertigen, wobei im Hinblick auf die konkrete

Ausgestaltung stets steuerpolitische Entscheidungen zu treffen wären. Beim Realsplitting, bei einer Erhöhung der Kinderfreibeträge und bei der Übertragbarkeit von Grundfreibeträgen besteht stets das Problem, die Höhe der Unterhaltspflichten sachgerecht zu pauschalisieren. Beim Tarifsplitting werfen sich darüber hinaus etwa die Fragen auf, ab welcher Kinderzahl das Splittingverfahren gewährt werden sollte, wie die Gewichtungsfaktoren zu gestalten sind und ob es Realsplittingelemente bei Alleinerziehern geben sollte. Bei sämtlichen Reformmodellen wäre zudem zu entscheiden, wie das gegenwärtige Transfersystem mit dem Steuerrecht abzustimmen wäre. Hier wäre es zB denkbar, Transferleistungen in die Einkommensbesteuerung einzubeziehen, dem Steuerpflichtigen die Wahlfreiheit zu geben oder einen amtswegigen Günstigkeitsvergleich zwischen bisherigen System und Reformsystem anzuordnen.

8. Die Argumente für und gegen die einzelnen Reformmodelle ähneln sich:
  - Für sämtliche Reformmodelle spricht die dadurch herbeigeführte horizontale Umverteilung, also die Berücksichtigung der geminderten steuerlichen Leistungsfähigkeit aufgrund kinderbezogener Ausgaben. Speziell die Splittingmodelle berücksichtigen die geminderte Leistungsfähigkeit der Unterhaltsverpflichteten und fördern Entscheidungsfreiheit bei der Aufgabenverteilung in der Ehe bzw Partnerschaft. Für das Tarifsplitting spricht auch, dass dadurch die Subsidiarität der Verantwortung für die staatliche Allgemeinheit gegenüber der Verantwortung für die eigene Familie verwirklicht würde.
  - Die Gegenargumente beziehen sich stets auf die Degressionwirkung, die Abhängigkeit vom Vorhandensein steuerpflichtigen Einkommens und die Auswirkungen auf die Frauenerwerbsquote. Die Bedeutung dieser Argumente hat jedoch entweder abgenommen oder lässt sich durch Begleitmaßnahmen entkräften.
  - Teilweise bestehen Vorbehalte hinsichtlich der Praktikabilität, für die allerdings stets sachgerechte Lösungen gefunden werden können.
9. Betreffend die budgetären Auswirkungen der Reformmodelle lassen sich angesichts des vorhandenen Datenmaterials nur beschränkt Aussagen machen. Festgehalten kann aber Folgendes werden:
  - Im Hinblick auf das Familientarifsplittingmodell wäre das gegenwärtige System für die allermeisten Familien dennoch günstiger, sofern lediglich die Wahl zwischen den bisherigen Familienleistungen (Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag, Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag) und dem Tarifsplitting bestünde. Dass der Güns-

tigkeitsvergleich für die überwiegende Anzahl der Familien negativ im Hinblick auf das Familien-tarifsplittingsmodell ausgehen würde, lässt sich auch dadurch ersehen, dass in Summe rund € 3 Mrd an Familienbeihilfe an die steuerzahlenden Familien ausgeschüttet werden, dass die Steuerersparnis bei flächendeckender Anwendung des Familiensteuertarifes aber »nur« Mehrkosten von etwas weniger als € 1 Mrd verursachen würde. Der Gewinn des Staates bzw der Verlust der Steuerzahler wäre somit bei einer Einführung eines Tarifsplittings ohne Wahlrecht des Verbleibes im bisherigen System rund € 2 Mrd. Ein Vorteil des Tarifsplittings bestünde nur für Alleinverdienerhaushalte und hier auch nur für jene mit einem Kind wenn sie zu den reichsten 4% der Haushalte Österreichs gehören, für jene mit zwei Kindern wenn sie zu den reichsten 2% der Haushalte gehören, und für jene mit drei, vier und mehr Kindern wenn sie zum reichsten 1% der Haushalte gehören. Geht man also davon aus, dass nur Haushalte, die davon profitieren würden, das neue Modell in Anspruch nehmen, so würde dies Nettokosten von lediglich rund € 25 Mio verursachen (Splittingvorteil minus entfallende Familienbeihilfen sowie die Kinderkomponente des Alleinverdienerabsetzbetrags). Würde man den Splittingfaktor ab dem dritten Kind verdoppeln, würden sich die Kosten auf rund € 40 Mio erhöhen. Damit zeigt sich, dass ein Familientarifsplitting nur dann zu erheblichen budgetären Mehrkosten führt, wenn es zusätzlich zur Familienbeihilfe und zum Kinderabsetzbetrag gewährt wird. Für diesen Fall wird bisweilen der Betrag von Mehrkosten von € 2 Mrd genannt. Damit relativieren sich freilich auch viele Gegenargumente gegen dieses Reformmodell.

- Im Hinblick auf eine Erhöhung der Kinderfreibeträge würde eine Erhöhung des derzeitigen Kinderfreibetrages *ceteris paribus* um € 100 zu einer Verminderung der steuerrelevanten Bemessungsgrundlage von rund € 151 Mio führen; diese Bemessungsgrundlagenminderung resultiert in einem Steuerausfall von rund € 64 Mio. Diese Zahl entspricht in etwa auch den medial kolportierten Kosten von € 4,0 bis € 4,5 Mrd, die bei einer isolierten (also ohne Streichung der sonst bestehenden Familienleistungen) Erhöhung des Kinderfreibetrages auf € 7.000 jährlich pro Kind entstehen würden. Demgegenüber würde ein Wahlrecht nach deutschem Vorbild einen Günstigkeitsvergleich erfordern: Diesfalls würde die Abzugsfähigkeit eines Kinderfreibetrages von € 7.000 je Kind einen Steuerausfall von rund € 800 Mio verursa-

chen, wenn umgekehrt die Familienbeihilfe (inkl KAB) und der Alleinverdiener- bzw Alleinerzieherabsetzbetrag entfallen, sofern dies für den Steuerpflichtigen günstiger ist. Wenn auch Kinderfreibeträge und die Betreuungsabsetzbeträge entfallen, würde sich dieser Betrag verringern.

#### Korrespondenz:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner  
 Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
 Johannes Kepler Universität Linz  
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
 Tel: +43/732/2468-9494  
 Mail: dietmar.aigner@jku.at

O. Univ.-Prof. i.R. Dr. Herbert Kofler  
 Institut für Finanzmanagement  
 Alpen-Adria Universität Klagenfurt  
 Universitätsstraße 65-67, 9020 Klagenfurt  
 Mail: herbert.kofler@uni-klu.ac.at

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)  
 Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik  
 Johannes Kepler Universität Linz  
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
 Tel: +43/732/2468-8205  
 Mail: georg.kofler@jku.at

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel  
 Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
 Johannes Kepler Universität Linz  
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
 Tel: +43/732/2468-9494  
 Mail: michael.tumpel@jku.at

Mag. Gottfried Schellmann  
 Müller & Schellmann Steuerberatungsgesellschaft m.b.H  
 Nottendorfer Gasse 11, 1030  
 Tel: +43/1/7985513-457  
 Mail: gschellmann@mueller-schellmann.com